

Yaşar Məmmədov

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA
AUDİTOR XİDMƏTİNİN
FORMALAŞMASI
VƏ İNKİŞAF PERSPEKTİVLƏRİ**

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI İQTİSADI
İNKİŞAF NAZİRLİYİ
İQTİSADI İSLAHATLAR MƏRKƏZİ
AZƏRBAYCAN KOOPERASIYA
UNİVERSİTETİ**

Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA
AUDİTOR XİDMƏTİNİN FORMALAŞMASI VƏ
İNKİŞAF PERSPEKTİVLƏRİ**

BAKİ – “ELM” - 2006

Azərbaycan Kooperasiya Universitetinin Tədris Metodik Şurasının 23 iyun 2006-cı il tarixli 8 sayılı və Azərbaycan Respublikası İqtisadi İnkişaf Nazirliyi İqtisadi İslahatlar Mərkəzinin Elmi Şurasının 7 iyul 2006-cı il tarixli 3 sayılı protokollarının qərarına əsasən çap olunur.

Elmi redaktor:

Ə.S.SALAHOV, Azərbaycan Kooperasiya Universiteti “Mühasibat uçotu və audit” kafedrasının müdiri, i.e.n., dosent

Rəyçilər:

Ə.X.NURİYEV, Azərbaycan Respublikasının Prezidenti yanında Dövlət İdarəçilik Akademiyası Geostrateji Araşdırmalar Mərkəzinin müdiri, AMEA-nın müxbir üzvü, i.e.d., professor

S.Q.CÜMŞÜDOV, Azərbaycan Texniki Universiteti “Xidmət sahələrinin iqtisadiyyatı və menecmenti” kafedrasının müdiri, i.e.d., professor

Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. **Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişaf perspektivləri**. Bakı: Elm, 2006. – 273 səh.

ISBN: 5-8066-1240-6

Monoqrafiyada gənc və müstəqil Azərbaycan Respublikasının müasir və səmərəli nəzarət forması olan auditor xidmətinin formalaşma xüsusiyyətləri, onun mövcud inkişaf problemləri sistemli şəkildə təqviq olunur. Tədqiqat işində bu xidmət növünün hüquqi-normativ əsaslarının, tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilmə istiqamətləri, onun perspektivləri müəyyənləşdirilir.

Monoqrafiya maliyyə-nəzarət, audit sahəsində fəaliyyət göstərən mütəxəssislər, alim və tədqiqatçılar, bu sahədə təhsil alan tələbələr üçün əhəmiyyət kəsb edə bilər. Eyni zamanda monoqrafiya auditor xidmət növünün hüquqi-normativ, metodoloji əsaslarının, tənzimləmə mexanizminin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsi sahəsində də istifadə oluna bilər.

M 0605010407
655(07)–2006

DOI <https://doi.org/10.36719/0812/2025>

© «Elm» nəşriyyatı, 2006

MÜNDƏRİCAT

Giriş.....	4
I. Fəsil. Auditor xidmətinin formalaşması	
və onun inkişafının nəzəri-metodoloji əsasları.....	8
1.1. Auditin formalaşmasına dair nəzəri baxışlar	
və konsepsiyalar	8
1.2. Müasir dövrdə audit xidmətinin inkişafının	
nəzəri-metodoloji problemləri.....	43
II. Fəsil. Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin	
təşkili və tənzimlənməsi.....	80
2.1. Beynəlxalq təcrübədə auditin tənzimlənməsinin	
normativ-metodoloji əsasları.....	80
2.2. Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin təşkilinin	
və tənzimlənməsinin xüsusiyyətləri.....	91
2.3. Audit xidmətinin tənzimlənməsinin beynəlxalq	
aspektləri.....	113
III. Fəsil. Azərbaycan Respublikasında auditin	
formalaşma mərhələləri.....	122
IV. Fəsil. Azərbaycan Respublikasında audit	
xidmətinin inkişafı sahəsində vəziyyətin	
analitik təhlili.....	136
4.1. Audit xidmətinin inkişafı sahəsində müasir	
vəziyyətin analitik təhlili və qiymətləndirilməsi.....	136
4.2. Ölkədə audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi	
sahəsində mövcud problemlər.....	165
V Fəsil. Azərbaycan Respublikasında audit	
xidmətinin inkişaf perspektivləri və onun	
hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi.....	211
5.1. Audit xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri.....	211
5.2. Audit xidmətinin hüquqi-normativ bazasının	
təkmilləşdirilməsi.....	229
5.3. Audit xidməti bazarında qiymət siyasətinin	
formalaşması məsələləri.....	239
5.4. Təsərrüfat subyektlərinin auditor və ya audit təşkilatının	
seçim mexanizminin təkmilləşdirilməsi yolları.....	248
Nəticə.....	257
İstifadə olunmuş ədəbiyyatlar.....	260

GİRİŞ

Azərbaycanda audit dövlət müstəqilliyi qazandıqdan sonra sivil bazar qanunlarına əsaslanan yeni iqtisadi münasibətlərin qurulması istiqamətində aparılan məqsədyönlü siyasətin məntiqi yekunu kimi meydana gələn, mütərəqqi dünya təcrübəsindən bəhrələnməklə, az vaxt ərzində böyük inkişaf yolu keçən fəaliyyət sahəsidir. Müstəqil maliyyə nəzarəti olan audit hər bir ölkədə sivil cəmiyyətin bərqərar olmasında, iqtisadiyyatın inkişaf etdirilməsində, korrupsiyanın və maliyyə intizamsızlığının qarşısının alınmasında, əhəlinin və sahibkarların hüquqlarının qorunmasında əhəmiyyətli rol oynayır. Məhz bu baxımdan iqtisadi sistemin transformasiyası dövrünü yaşayan respublikamız üçün müstəqil maliyyə nəzarət forması kimi auditor xidmətinin formalaşması və inkişafı xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Ötən illər ərzində ölkəmizdə audit sistemi və auditor xidmətinin normativ-hüquqi bazasının yaradılması, auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin və ixtisasının artırılması, bu sahədə beynəlxalq təcrübənin öyrənilməsi və tətbiqi sahəsində nəzərəcarpacaq işlər görülmüşdür.

Yetmiş ildən artıq bir müddət ərzində kommunist ideologiyasına, inzibati-amirlik idarəetməsinə əsaslanan İttifaq dövlətin tərkibində olmuş Azərbaycan Respublikasının müstəqil, demokratik inkişaf yoluna qədəm qoymasından sonra ölkədə milli iqtisadiyyatın bazar prinsipləri əsasında qurulmasına başlanılması, mülkiyyət çoxnövlülüüyünün bərqərar edilməsi, azad sahibkarlığın məqsədyönlü şəkildə genişləndirilməsi və elə bu əsasda da bazar iqtisadiyyatına xas olan mülkiyyət münasibətlərinin formalaşdırılması, planlı sosialist təsərrüfatçılığı üçün «arzuolunmaz» sayılan maliyyə-təsərrüfat subyektlərinin səhmdar cəmiyyətləri, kommersiya bankları, birjalar, xarici investisiyalı müəssisələr, investisiya təsisatları, maliyyə - sənaye qrupları və digər qurumların yaranması ölkədə maliyyə nəzarəti sisteminin də yeni əsaslar üzrə qurulmasını zərurətə çevirdi. Bu zərurət həm də mülkiyyət münasibətlərinin köklü surətdə yeni idarətmə sisteminin və metodlarının tətbiq edilməsi tələbindən

irəli gəlirdi: çünki inzibati-amirlik metodlarına əsaslanan idarəetmə sisteminin nəzarət və təftiş metodları yeni iqtisadi mütərəqqi iqtisadi-nəzarət funksiyası rolunu oynaya bilməzdi. 90-cı illərin ortalarından Azərbaycan Respublikasında həyata keçirilən radikal iqtisadi islahatlar və idarəetmə sisteminin təkmilləşdirilməsi, xəzinədarlıq sisteminin yaradılması, nazirlik, komitə və başqa mərkəzi icra hakimiyyəti orqanlarına mövcud olan nəzarət-təftiş qurumlarının ləğv olunması, iqtisadi sahədə hüquq-mühafizə orqanlarının fəaliyyətinin məhdudlaşdırılması və yoxlamalarla məşğul olan müvafiq qurumların ləğv edilməsi, dövlət orqanlarına onların öz səlahiyyətlərinə aid olmayan yoxlamalar aparılmasının qadağan edilməsi və bu istiqamətdə ardıcıl şəkildə həyata keçirilən digər məqsədyönlü tədbirlər ölkədə beynəlxalq standartlara cavab verən maliyyə nəzarəti sisteminin qurulması və inkişafı üçün zəruri şərait yaradırdı.

Beləliklə, maliyyə nəzarətinin geniş yayılmış və mütərəqqi forması olan auditin (auditor xidmətinin), dünya təcrübəsində olduğu kimi, Azərbaycanda da tətbiqi həyatı tələbatla döndü. Audit, hər şeydən əvvəl, müstəqil (kənar) nəzarət forması olduğu üçün auditor yoxlamasının nəticələrindən asılı olanların heç bir müdaxiləsi və ya təzyiqi olmadan təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatlarının mötəbərliyini daha obyektiv və düzgün müəyyənləşdirməyə, bunun əsasında isə cəmiyyətdə maliyyə şəffaflığını təmin etməyə, tərəflər arasında maliyyə münasibətlərini və vergi qoymanı düzgün qurmağa imkan verir. Ona görə də cəmiyyət həyatında peşəkar auditə tələbat durmadan artır və bu, bir tərəfdən, sahibkarlığın və kapital bazarının özünü tənzimləmə meylinin inkişafı, işgüzar tərəfdaşlar arasında qarşılıqlı inamə əsaslanan maliyyə münasibətlərinin yaradılması zərurəti ilə bağlıdır, digər tərəfdən isə dövlətin özünün də auditə marağının olması ilə əlaqədardır.

Auditin «özünü göstərmək», gərəkliliyini sübuta yetirmək meydanı kimi qəbul edilən auditor xidməti bazarı, bütün dünyada olduğu kimi, Azərbaycanda da öz xidmətlərini təklif edən təcrübəli və peşəkar auditorlarla (auditor təşkilatları ilə) bu xidmətlərə ehtiyacı olan və onlardan istifadə edən fiziki və hüquqi

şəxslər arasındakı əlaqələrin tənzimləndiyi məkan kimi çıxış edir. Auditorlarla auditor xidmətinin istifadəçiləri (sifarişçilər) arasındakı əlaqələr iki istiqamətdə inkişaf edir: birincisi, qanunvericiliklə məcburi auditedən keçməli olan təsərrüfat subyektləri, ikincisi, auditor xidmətindən könüllü istifadə edən təsərrüfat subyektləri. Hər iki halda auditor xidməti sırf tələb və təklif amili ilə tənzilənir və bu yanaşma auditor xidmətinin istifadəsində sifarişçiyə böyük seçim imkanı yaratmaqla, auditin həyata keçirilməsində keyfiyyət amilinin əsas götürülməsini şərtləndirir. Bu mənada auditin tədqiqi və təşkili ilə bağlı məsələlər bütövlükdə audit sisteminin inkişafı baxımından mühüm əhəmiyyətə malik olduğu üçün xidmət bazarının və auditor fəaliyyətinin əməli problemlərinin öyrənilməsi istiqamətində Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası tərəfindən ardıcıl olaraq həyata keçirilən tədbirlər bazar infrastrukturunu sistemində auditin rolunun yüksəldilməsinə əlverişli zəmin yaradır.

Ölkənin audit xidmət bazasında nəzərəcarpacaq irəliləyişlər müşahidə olunsada, burada bir sıra ciddi problemlər, çatışmazlıqlar da mövcuddur. Xüsusilə, ayrı-ayrı sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları tərəfindən auditor xidməti bazasında haqsız qərabətə zəmin yaradan və auditorun peşə etikasına uyğun gəlməyən tərzdə münasibətlər qurulması, aşağı keyfiyyətli auditin aparılması, xidmət üzrə müqavilə haqlarının müəyyən olunmasında auditorun peşə imicinə xələl gətirən üsullara rəvac verilməsi-müqavilə qiymətlərinin süni surətdə aşağı salınması və digər bu kimi neqativ meyilləri nümunə göstərmək olar. Azərbaycanda auditin qısa müddətli təşəkkül və inkişaf təcrübəsi qeyd olunanlarla yanaşı, milli audit sistemində bəzi aşağıdakı məsələlərin təxirəsalınmaz həllini zəruri edir: auditin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi və iqtisadi subyektlər tərəfindən audit qanunvericiliyinə əməl olunmasının təmin edilməsi, auditor məsuliyyətinin sığortalıması; auditor kadrlarının hazırlanması və ixtisasartırma sisteminin yenidən qurulması; auditin təşkilinin forma və metodlarının beynəlxalq təcrübə əsasında islahatı; audit xidmətinin keyfiyyətinin

yüksəldilməsi və ona nəzarətin səmərəli formalarının tətbiqi; audit sistemində tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi.

Bazar infrastrukturuna olmaq etibarını ilə milli iqtisadiyyatın, ilk növbədə də, sahibkarlığın inkişafına töhfəsini daha da artırmaq üçün auditor xidmətinin daha geniş anlamda qəbul edilməsi, həmin anlayışa sifarişçilərə iqtisadi strategiyaya dair məsləhət və tövsiyələr verməkdən tutmuş optimallaşdırma məsələlərinə qədər əhatəli bir xidmət sahəsinin daxil edilməsi tələb olunur. Ölkəmizdə elə bir audit sistemi qurulmadır ki, onun fəaliyyətinin mühüm istiqamətlərindən biri iqtisadiyyat-maliyyə sahəsində təkcə mövcud durumu göstərmək yox, daha çox bu sahədə inkişafın perspektiv istiqamətlərini aşkara çıxarmaq olsun.

Auditin təşkili bu sahədə yol verilə biləcək hər hansı bir inhisarlaşdırma və ya haqsız rəqabət hallarına qarşı kompleks tədbirlərin işləniş hazırlanmasını tələb edir. Auditor xidməti bazarında haqlı rəqabətin təmin edilməsinə mane olan səbəbləri qeyd edərkən göstərmək lazımdır ki, auditor xidmətinin qiymətinin bazar iqtisadiyyatına xas olan tərzdə-tələb və təklif əsasında tənzimlənməsi mexanizmi audit sahəsində özünü heç də həmişə doğrultmur. Çünki audit bəlkə də yeganə sahədir ki, keyfiyyətsiz xidmət göstərilməsində icraçı (auditor) ilə sifarişçinin (təsərrüfat subyektinin) maraqları üst-üstə düşə bilər. Bu, aşağı qiymətə və keyfiyyətsiz xidmət göstərilməsində - «qara audit» deyilən hallarda özünü biruzə verir, lakin həm auditoru, həm də sifarişçini razı salan belə bədnam «xidmət» auditin nəticələrində maraqlı olan (və əslində onların maraqlarının qorunması üçün auditə zəruri edən) tərəflərin səmdarların, əmanətçilərin, investorların və s. maraqlarına ciddi ziyan vura bilər. Elə bu səbəbdən də, auditor xidmətinin tənzimlənməsi, auditin keyfiyyətinə nəzarətin təkmilləşdirilməsi və digər bu kimi məsələlərə xüsusi diqqət yetirilməlidir.

I. FƏSİL. AUDİT XİDMƏTİNİN FORMALAŞMASI VƏ ONUN İNKİŞAFININ NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Auditin formalaşmasına dair nəzəri baxışlar və konsepsiyalar

Cəmiyyətin ümumən nəzarətə, o cümlədən idarəetmə sistemində nəzarət funksiyasının formalaşmasına olan maraq və tələbatının dərin tarixi kökləri vardır. Tarixi mənbələr göstərir ki, insan cəmiyyəti müəyyən hesabat növlərinin tətbiqindən 6000 il əvvəl istifadə etməyə başlamışdır (23, s.13). Həmin hesabatlar müasir baxımdan təkmilliyi ilə fərqlənməsə də, ilkin maliyyə-uçot sisteminin formalaşmasında önəmli rol oynamışdır. Təşəkkül tapmaqda olan maliyyə-uçot sistemi ona nəzarətin tətbiqini zəruriləşdirməklə, özü-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 quldar dövlətlərin, qədim dünya imperatorlarının saray istehlak məsrəflərinin dəqiqləşdirilməsi, onların gəlir və xərclərinin uçotunun təşkili, ordunun və digər zəruri dövlət qurumlarının ehtiyac və tələbatının müəyyənləşdirilməsi və təmin edilməsi ilə sıx bağlı olmuşdur. Sonradan inkişaf etməkdə olan qədim Yunan, Roma, Misir, İran dövlətləri öz ərazilərini genişləndirdikcə, dövlət idarəetməsini təkmilləşdirdikcə iqtisadiyyatın inkişafında mühüm rol oynayan maliyyə-uçot və bununla paralel olaraq, nəzarət sisteminə xüsusi diqqət yetirməklə, bu sahə ilə məşğul olan mütəxəssislərin formalaşmasına nail olmuşlar. Belə fəaliyyətlə məşğul olan peşəkar insanlar qədim dövlətlərdə, imperiyalarda yüksək rəsmi saray tituluna 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, əməyindən istifadə edirdilər. «Audit» sözünün

latınca mənşəyi «eşitmək, dinləmək, görmək» kimi anlayışı əks etdirən mənası da buradan qaynaqlanır.

Qədim dövrün tanınmış alimləri Platon, Aristotel iqtisadi proseslərin və mexanizmlərin tədqiqi ilə bağlı araşdırmalarında uçot və nəzarət amillərinə xüsusi üstünlük verirdilər. Belə yanaşmalarda uçot və nəzarət sistemlərinin funksional fəaliyyəti bir-birindən fərqləndirilirdi (23, s.13-14). Aristotel «Siyasət» əsərində uçot və nəzarət funksiyasını konkretlik baxımından bir-birindən ayırmaqla, yoxlama prosesini nəzarətin tərkib hissəsi kimi qiymətləndirirdi.

Qədim alim və filosofların baxışları yoxlayıcının, nəzarət edən şəxsin fəaliyyət müstəqilliyinə üstün yanaşma ilə seçilir, nəzarət edənlərin nəzarət olunan obyektədən hər hansı asılılığı yolverilməz sayılırdı. Belə yanaşma müvafiq dövrlərin idarəetmə sistemlərində, nəzarət mexanizmində müsbət həllini tapmaqla, nəzarət edən şəxsə, yoxlayıcıya xüsusi statusun verilməsi ilə tamamlanırdı. Bütün bunlar audit sisteminin prinsipləri olan obyektivlik, qərəzsizlik və müstəqilliyin formalaşmasının konseptual əsasının yaranmasında önəmli rol 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 edilmişdir. Belə ki, İngiltərə və Şotlandiyanın xəzinədarlıq arxivlərində audit, auditor fəaliyyəti ilə bağlı tapılmış sənədlər 1100-1200-cü illərdən başlayaraq, gedən ictimai-iqtisadi prosesləri müəyyən dərəcədə əks etdirmişdir (23, s.14-15; 33, s.35).

Orta əsrlərdə auditin inkişafında yeni bir mərhələ başlamış və bu mərhələ auditin bir müstəqil sahə kimi inkişafında çox böyük müsbət rol oynamışdır. Bu xətt dövləti idarə edən şəxslərin, kral və hökmdarların auditə yanaşma və baxışlarında özünü aydın şəkildə göstərir. Belə ki, 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 bu baxımdan xüsusi əhəmiyyət kəsb edir (14, s.14-15). Orta əsrlər dövründə formalaşan audit (ictimai-iqtisadi formasiya, iqtisadi inkişaf və mülkiyyət çoxnövzlülüynün təsirlərinə uyğun olaraq) müasir audit qədər konkret təkmil fəaliyyət sahəsinə, inkişaf xüsusiyyətlərinə malik olmasa da, bu fəaliyyət sahəsinin səciyyəvi əlamət və xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla fərqləndirilməsi, auditorların yüksək statuslu dövlət məmuru kimi təyin olunması peşənin əsaslarının təşəkkülünə və gələcək inkişafına münbit zəmin yaratmışdır.

Müvafiq dövrdə peşəkar auditorların fəaliyyətində əsas aparıcı istiqamət təsdiqetmə funksiyasının icrasıdır: onlar təsərrüfatı idarə edən, vergiləri toplayan şəxslərin təqdim etdiyi hesabatları yoxlayıb, aparılan hesab əməliyyatlarının düzgünlüyünə qiymət verib, onları təsdiq edirlər. Belə yanaşma müasir auditin məcburi növlülüynü ilə daha çox uyğunluq təşkil edir. Xüsusilə, təsərrüfatı idarə edən, maliyyə vəsaitlərinin toplanmasını və müvafiq qaydada istifadəsini həyata keçirən məsul şəxslərdən hesablar, məlumatları tələb etmək səlahiyyətində olan auditorlar onların mötəbərliyinə, tamlığına da dövlət başçısı qarşısında münasibət bildirirdilər. Auditorun və hesabları, məlumatları təqdim edən şəxslərin məsuliyyəti öz konkretliyi və ciddiliyi ilə fərqlənirdi. Belə ki, təqdim edilən hesabların, hesabatların mahiyyətini, məğzini çox az insan dərk edir ki, bu da peşəkar və təcrübəli auditorun məsuliyyətini, onun veridyi rəyin əhəmiyyətini artırırdı. Orta əsrlərdə auditor anlayışının «əşitmək, dinləmək» mahiyyət açıqlamasının kökləri də daha çox bu amillə bağlı idi.

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. Bu şəxslər müstəqil müfəttiş və ya auditoru daha çox müəyyən ödəniş, haqq əsasında belə prosesə cəlb edirdilər. Artıq XIII-XVIII əsrlərdə Avropada ayrı-ayrı dövlət başçıların, kralların yanında təyin olunmuş auditorlarla yanaşı, həm də feodal və zadəganların öz təsərrüfat əməliyyatları (gəlirləri, xərcləri və

s.) haqqında obyektiv və dolğun məlumat formalaşdıran müstəqil auditorlar (nəzarətçi, müfəttiş) fəaliyyət göstərirdi.

Bütün bunlar auditin vacib fəaliyyət növü kimi istər dövlətdə, istərsə də cəmiyyətdəki rolunu artırmaqla, bu xidmət növünün istifadəçilərinin əhatə dairəsini genişləndirməyə başlamışdı. Məhz auditor xidməti növlərinin şaxələnməsi prosesi də öz mənbəyini bu dövrdən götürməyə başlamışdı. Dövlət və daxili auditor qismində hökmdarlar tərəfindən təyin olunan, iri feodal və zadəganlar tərəfindən müəyyən olunan muzzd (əmək haqqı) əsasında daimi xidmətə götürülən auditorlar, kənar, müstəqil auditor kimi isə feodal və zadəganlarla auditor arasında razılaşıdırılmış muzzd əsasında müvafiq fəaliyyəti həyata keçirən peşəkar və mötəbər insanlar çıxış edirdilər.

İqtisadi nəzarət sisteminin və auditin inkişafında yeni bir istiqamət XV-XVI əsrlərdə baş verən proseslərlə bilavasitə bağlıdır. 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 oynamış oldu. Məhz mühasibat uçotunun bir sahə kimi əsası bu dövrdə qoyulmuş oldu(33,s.49).

Əhəmiyyət kəsb edən bir haldır ki, bu dövrdəki və bu dövrdən başlayaraq iqtisadi nəzarət, audit və uçot sahələrinin formalaşması baş verməkdə olan iqtisadi proseslərlə, iqtisadiyyatı sahələri ilə paralel inkişaf etmişdir. Bütün bu amillər müvafiq dövrlərdə mövcud olan ictimai-iqtisadi formasiyalarda auditin zəruri bir sahə kimi rolunu təsdiq edərək, onun iqtisadiyyatın ayrılmaz sahəsi olduğunu və tarixi baxımdan ilkin formalaşan infrastruktur sahəsi kimi əhəmiyyətini göstərir. Orta əsrlərdə yaşayıb fəaliyyət göstərmiş Luka Paçoli (14, s. 42-43; 43 s.25) ikli uçotun formalaşmasının banisi olaraq, bu prosesə nəzarətin, auditin tətbiqinin iqtisadi səmərəsini qeyd etmişdir ki, bu da müasir dövrdəki mühasibat uçotu-audit birliyinin sıx və qarşılıqlı təmasda inkişafında öz əvəzsiz xidmətini oynamaqdadır. Luka Paçolinin 1494-cü ildə nəşr etdirdiyi «Summa» əsərinin sonrakı

dövlərə qədər gəlib çıxan nəşrində bu yanaşma bariz şəkildə əksini tapmışdır (14, s.34; 80, s.14).

XVIII əsrin məşhur ingilis siyasətçisi və iqtisadçısı Core Uotson bir dəfə Şotlandiya kommertsantlarına 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 edirlər və onu həmin vaxtdan tətbiq etməyə başlayırlar (14, s.35). Belə nəzarət artıq bazar münasibətlərinin təşəkkül tapmağa başladığı Qərbi Avropa ölkələrində xüsusi əhəmiyyət kəsb edərək, onun dövlətin, iqtisadiyyatın və kommertiya fəaliyyətinin bir çox sahələrində, o cümlədən dövlət qurumlarının, ordunun, donanmanın, iri təsərrüfatların, manufakturaların fəaliyyətində tətbiqini zəruriləşdirməyə başladı.

Audit - təsərrüfata nəzarət forması kimi özünü ilk dəfə İngiltərədə göstərməyə başlamışdır. Yazılı salnamələr onun sırf konkret təsərrüfat nəzarət forması kimi mövcudluğunu XIII-XIV əsrlərə aid edir. Məlum olduğu kimi, 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 olunmuşdurlar (99, s.37; 62, s.19).

Klassik ədəbiyyatda da «audit» sözünə tez-tez təsadüf olunur. Belə ki, 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 (14, s.35). Belə şəxslərdən bir qisminin (hesablayıcıların) gündəlik fəaliyyəti hesablamaların aparılması, ilkin uçot formasının təşkili ilə bağlı olurdusa, digər qisminin funksional fəaliyyəti müstəqil nəzarətçi, uçot və hesablamaların (o dövrün hesablamalarının) müstəqil yoxlaması ilə tamamlanırdı. Bu 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, onların yaranma səbəblərini üzə çıxarır, sonda müstəqil “auditor münasibətinin, müasir dövrün dili ilə ifadə

etsk, auditor rəyinin” yaranması üçün tarixi zəmin yaratmış olurdular. Belə yanaşma müstəqil nəzarətçiyə, auditora olan inamı yüksəltməklə yanaşı, onların fəaliyyətinə olan peşəkar tələb və məsuliyyətin yüksəlməsi üçün də müəyyən rol oynamağa başlamışdı.

Məhz bu amillərin nəticəsi idi ki, XIII əsrin normativ sənədi olan «Tretyce of Husbandry»-də auditora olan peşəkar tələb və normalar müəyyən edilmişdi: «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. Belə ki, müvafiq normativ sənəddə göstərilirdi ki, «uçot 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» (72, s.38). Bütün bu proseslər auditə olan ciddiliyi artırmaqla, bu fəaliyyət sahəsinin təşkili və tənzimlənməsi üçün zəruri normativ bazanın, anlayışların formalaşdırılmasını aktuallaşdırırdı.

İlk auditorlar hökmdarların (saraylarda, xəzinədarlıqda) və iri torpaq sahiblərinin təşəbbüs və göstərişi ilə formalaşırdırsa, artıq XV-XVI əsrlərdən etibarən onların fəaliyyət sahəsinin dəqiqləşdirilməsi, ixtisaslaşması və birləşməsi prosesi baş verdi. İlk olaraq 1559-cu ildə İngiltərədə auditorların dövlət orqanlarına xidmətə (nəzarət xidmətinə) qəbulu onların rəsmi dövlət məmuru statusu və yüksək imtiyazlar alması ilə nəticələndi (72, s. 35). Bu dövrə aid mənbələr sübut edir ki, auditorlar krallığın və parlamentin yüksək statuslu və səviyyəli dövlət məmuru hesab olunurdu. Müstəqil auditorların müəyyən edilməsi ilə bağlı bizə gəlib çatan rəsmi nəşr olunmuş sənəd XVIII əsrin əvvəlinə aid edilir («An accounting report about 1721») (72, s. 38). Artıq bu dövrdən başlayaraq, Qərbi Avropa ölkələrində, əsasən də İngiltərədə (Londonda) müstəqil peşəkar auditorlar fəaliyyət göstərməyə başlamışdı. Belə ki, Londonun 1799-cu ildəki məlumat kitabında auditor qismində fəaliyyət göstərən 11 firma, 1822-ci ildə isə 73 firma qeydə alınmışdır.

1805-ci ildə nəşr olunmuş Edinburq üzrə ilk ayrıca auditor məlumat kitabında artıq 17 auditorun adı çəkilir, az sonra onlar özlərinin peşə təşkilatını yaradırlar. Sonralar, 1854-cü ildə bu şəhərdə mühasiblər cəmiyyəti yaradılır və o, mühasib-auditorları birləşdirir (14, s.35).

Mühasib-auditor peşəsinin daha təkmil əsaslarda formalaşmasında həlledici məqam 1844-cü ildə İngiltərədə «Müəssisələr haqqında» qanunun («Companies Act») qüvvəyə minməsi oldu. Ən vacib amil odur ki, bu qanun maliyyə-mühasibat sisteminin, auditin qanunvericilik bazasının formalaşmasında mühüm rolunu oynamaqla, müəssisə - auditor münasibətlərinin tənzimlənməsində, auditin fəaliyyət sahəsinin və çoxnövlüyünün (məcburi, könüllü) müəyyənləşdirilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb etmişdir. Sonrakı ictimai-iqtisadi proseslərin inkişafı, müəssisələrin, səhmdar cəmiyyətlərinin sayının artması və fəaliyyətinin genişlənməsi auditor fəaliyyətinin qanunvericilik və normativ-hüquqi bazasının təkmilləşməsinə əhəmiyyətli təsir göstərmişdir.

Rusiyada auditor vəzifəsi I Pyotr tərəfindən (XVIII əsrin əvvəlində) ordu və donanma üçün tətbiq edilmişdir; bu vəzifə isə başlıca olaraq əmlak xarakterli müəyyən mübahisələrin və məhkəmə araşdırmalarının auditorlar tərəfindən uçot-təftişindən və hüquqi həllindən ibarət idi. XVIII-XIX əsrlərdə Rusiya auditorlarının Qərb auditorlarından daha böyük hüquq və vəzifələri vardı (14, s. 39).

Əsr yarım ərzində Rusiya auditorları həm də müfəttiş, müstəntiq, hakim və prokuror idilər. 1867-ci ilədək Rusiyada auditorlar adlanan xüsusi idarələr mövcud olmuşdur. Lakin bunlar kiçik firmalar deyil, Rusiyanın hərbi və dəniz nazirlikləri yanında ali hərbi təftiş məhkəmələri idi. Deməli, Qərbdəki heç də böyük olmayan adi auditor firmaları ilə müqayisədə Rusiya auditorlarının qurulma prinsipləri də, funksiyaları da xeyli geniş olmuşdur (14, s. 39).

Müvafiq dövrdəki auditin formalaşma və inkişaf prosesinin təhlili göstərir ki, auditin məqsədi, 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 prinsiplərini təmin olunmasına şərait yaradırdı. Bütün bunlara səbəb olan başlıca amil kimi isə auditin müstəqillik prinsipinə malik olması və onu genişləndirməsi çıxış edirdi. Belə ki, orta əsrlərdə və bazar münasibətlərinin formalaşmağa başladığı XVII-XVIII əsrdəki Qərbi Avropa ölkələrində (İngiltərə, Fransa, Niderland) müstəqil nəzarətçi və auditorların sifarişçi təsərrüfatların və müəssisələrin rəhbərliyindən asılılığı aradan qalxmağa, auditdə maraqlı olan tərəflərin, şəxslərin sayı artmağa başlamışdı. Bu isə auditin gələcəkdə müstəqil fəaliyyət sahəsi kimi təşəkkülündə, onun bir ictimai dövlət institutu kimi təşkilatlanmasında müsbət rol oynamışdır.

Bu dövrdə feodal-bazar iqtisadiyyatının birgə, lakin ayrı-ayrı dövlətlərdəki inkişaf xüsusiyyətlərindən asılı olaraq, auditə də baxışlar fərqlənirdi. Bazar münasibətlərinin, kommersiya-ticarət əlaqələrinin daha geniş inkişaf etməyə başladığı İngiltərədə, Niderlandda, sonradan isə Fransada auditin həm müstəqil (neytral), həm də dövlət (dövlət audit) qolları qəbul edilib, qiymətləndirilirdi. Amma bu ölkələrə nisbətən feodal təsərrüfatının üstünlük təşkil etdiyi İsraniyada, Portuqaliyada, Almaniyada, İtaliyada və Rusiyada isə auditin təyin olunma əsasında, daha çox dövlət audit qurumu kimi formalaşması nəzərə çarpırdı. Əhəmiyyət kəsb edən amil odur 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 daxili nəzarətçilərin fəaliyyətinin formalaşmasına zəmin yaradırdılar. Bu formalaşma prosesində daxili nəzarətçilərin fəaliyyət istiqaməti çox vaxt təsərrüfatı idarə edənlərdən, uqotu apararlardan fərqli olurdu.

Auditin təkmilləşməsində və inkişafında XIX əsrdə baş verən iqtisadi proseslər daha əlamətdardır. Bu dövr artıq dünyada gedən proseslərin rəngarəngliyi, bazar münasibətlərinin getdikcə daha çox təşəkkül tapması ilə xarakterizə olunurdu. Artıq müstəmləkə əsarətindən çıxan və iqtisadi baxımdan getdikcə inkişaf edən ABŞ dövləti auditin yüksəlişinə daha əlverişli zəmin yaratmaqda idi.

XIX əsrin ikinci yarısından etibarən audit iqtisadiyyatın ayrılmaz bir 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 (86, s.13). Belə ki, auditor müəssisənin fəaliyyətinin effektivliyini 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 «mahdiyyət 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. Belə ki, Krım müharibəsi bir çox ölkələrin iqtisadiyyatına ciddi təsir göstərməklə, bazar iqtisadi münasibətlərinin inkişafını sürətləndirərək, feodal təsərrüfat münasibətlərinin dağılması prosesini labüdləşdirdi (Rusiyada təhkimçiliyin ləğvi, Qərbi Avropa ölkələrində sənayenin inkişafı və s.). 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

səciyyələndir. Belə ki, 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 artırmaqla, onların peşəkar fəaliyyət üzrə məqsəd və vəzifələrinin konkretləşdirilməsini, peşə məsuliyyətinin artırılmasını zərurətə çevirməkdə idi. 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 (86, s. 16). Məsələn, Şotlandiyada kral fərmanına əsasən yaradılmış peşəkar mühasiblərin (auditorların) ilk rəsmi birlikləri bunlar idi:

- Edinburq mühasiblər birliyi (The Society of Accountants of Edinburgh) - 23 oktyabr 1854-cü il;
- Qlazqo mühasiblər və aktuarlar İnstitutu (The Institute 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 adlanırlar və onlar bilavasitə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olurdular. Adi mühasiblərdən peşə fəaliyyətinin istiqamətliyi ilə fərqlənən, auditorlar bilavasitə onlara aid olan normativ-metodoloji əsaslar və qanunvericilik bazası üzrə fəaliyyət göstərirdilər.

Şotlandiyada yaradılan müvafiq birlik və institutlar üzvlüyə qəbul proseduru, 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 dövrdə 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, onun müstəmləkələrinin, ingilis-sakson dilli ölkələrin ərazisində yayılması və tətbiqi üzrə xüsusi əhəmiyyət kəsb edən ideyanın reallaşdırılması ideyası ətrafında birləşərək, öz fəaliyyətini genişləndirdilər. Bu, artıq auditin beynəlxalq prinsiplərinin müəyyənləşdirilməsi, bu sahədə qabaqcıl və inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinin yayılması istiqamətində ən vacib addımlardan biri sayıla bilər.

Bütün bunlardan əlavə, bu sahədə mövcud olan fikir ayrılıqlarının, münaqişələrin 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 Directory of the Chartered Accountants of Scotland») nəşr etdirib. 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 rolunu oynayaraq, bu sahədə əldə olunan zəngin təcrübə əvvəlcə geniş İngiltərədə, sonradan isə digər ölkələrdə auditin təkmil normativ-hüquqi və metodoloji bazasının yaranmasına təkan verdi.

Auditin dünyə təcrübəsinin formalaşmasında Birləşmiş Krallığın digər əyalət və ərazilərində yaradılan müvafiq qurumların da rolu böyük əhəmiyyət kəsb edir. İngiltərə və Uelsdə yaradılan Andlı Mühasiblər İnstitutunun («The Institute 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 növü mövcud idi:

- Müəyyən edilmiş təcrübə-sınaq müddətini müvəffəq keçərək, bu sahədə təsdiq olunmuş imtahanları uğurla verən şəxslər (associates - əməkdaşlar);

- Peşəkar, müstəqil auditor kimi beş il ardıcıl fəaliyyət göstərərək, nüfuz qazanmış auditorlar, andlı mühasiblər (fellows – 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 artırırdıqdan sonra öz fəaliyyətini qururdu. Hər iki halda institut üzvlərinə audit sahəsində nəzəri və praktik bilik və təcrübənin aşılmasında, onların təkmilləşməsində önəmli rol oynayırdı. Bütün bu amillər auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb etməklə auditorların davamlı ixtisasatırılmasının formalaşdırılması zərurətinin əsasını qoymuş oldu.

İrlandiyada Andlı Mühasiblər İnstitutunun əsası 1888-ci ildə qoyulmuş, bu institut auditin bir sahə kimi inkişafında nəzərəcarpacaq 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, sonrakı illər auditin inkişafında əsaslı təkamül dəyişiklikləri dövrü kimi yadda qalmışdır. Bu dövrdə 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, «məhiyyət üzrə yoxlama» aparılması metodunu müəyyən etmişdir (14, s. 35-36; 33, s. 52). Müvafiq yoxlama metodunun məqsədinə aşağıdakı prinsiplər aid edilir: mühasibat uçotunun aparılmasında saxtakarlığın, təsadüfi səhvlərin, çatışmazlıqların müəyyən edilib, qiymətləndirilməsi. Belə nəzəri yanaşma auditin fəaliyyət dairəsinin daha çox mühasibat uçotu sistemi ilə bağlılığını şərtləndirir ki, bu da təbii olaraq, müvafiq inkişaf dövrünün xüsusiyyətlərindən, bazar münasibətlərinin tam yüksəliş səviyyəsində təşəkkül tapmamasından irəli gəlirdi.

· 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 mütərəqqilliyi 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 xarakterizə etmək olar:

-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 məqsədinə 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. ABŞ iri transatlantik, sonradan transmilli auditor şirkətlərinin vətəni sayılır. İnkişaf etmiş və öz iqtisadi əqələqlərini artıq dünya iqtisadiyyatı müstəvisinə keçirməyə başlayan ABŞ, eyni zamanda, öz infrastruktur sahələrinin (bank, fond birjalari, audit, sığorta) güclənməsi və fəaliyyət dairəsinin genişləndirilməsi marağından çıxış etməkdə idi. İqtisadiyyatın və

iqtisadi əlaqələrin inkişafına ABŞ və inkişaf etmiş ölkələrin belə təsiri bazar münasibətlərinin getdikcə sürətləndirilməsinə və beynəlxalq iqtisadi integrasiyanın 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. Bütün bu məşhur şirkətlər XIX əsrin sonunda yaradılmış və o dövrün yüksək biznes-işgüzar aktivliyi onların sıçrayış sürətilə inkişafında müsbət rol oynamışdır. ABŞ auditor firmalarının işində mütərəqqi meyl 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 firma və 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 firmaları xidmət bazarında nüfuzunun güclü olması, xidmətin keyfiyyətinin yüksək səviyyəsi ilə seçilməklə yanaşı, həm də imkan və nizamnamə kapitalının böyüklüyü ilə fərqlənirdi. Belə şirkətlər bir növ müəssisələrdə daha çox inam oyadır, müəssisələrin (sənaye müəssisələri, banklar, sığorta təşkilatları, birjalar və s.) 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 maraqlı tərəflər tərəfindən cəlbi praktikası da müəssisə-auditor

münasibətlərinin sivil normalar, peşəkar tələblər çərçivəsində qurulması baxımından da əhəmiyyət kəsb edirdi. Keçən əsrin əvvəllərindən başlayaraq, formalaşan belə audit təcrübəsinin müasir postsovet məkanında, o cümlədən Azərbaycan Respublikasında inkişaf etməyə başlayan auditor xidməti bazarında tətbiqi ilə bağlı öyrənilməsi vacib amil kimi ilə maraq doğurur.

ABŞ-da peşəkar və qeyri-dövlət auditor təşkilatlarının iki forması formalaşmışdır. Bu təşkilatlardan biri ümumilli, federal səviyyədə təşkil edilən Amerika Diplomlu Mübasiblər İnstitutu (The American Institute of Certified Public Accounting - AICPA) adlanır (14, s. 36). Bu təşkilat 1887-ci ildən indiyə qədər müvəffəqiyyətlə fəaliyyət göstərir. Təşkilat istər ABŞ-da, istərsə də dünyada auditin nəzəri-praktik əsaslarının təkmilləşməsində, peşəkar auditorların hazırlanmasında aparıcı mövqeyə malikdir. Həmçinin, təşkilat auditin nəzəri-metodik əsaslarının hazırlanmasına, bu sahədə fundamental və məqsədli araşdırmaların aparılmasına rəhbərlik etməklə, nüfuzlu məbat orqanı hesab olunan «Journal of Accounting» jurnalını nəşr etdirir.

ABŞ-da digər peşəkar auditor təşkilatı müxtəlif ştatlarda təşkil olunan audit qurumları, institutlarıdır. Bu təşkilatlar ştatlarda fəaliyyət göstərməklə, diplomlu ictimai mühasiblər (auditorlar) cəmiyyəti şəklində formalaşmışdır.

Qərbi Avropanın inkişaf etmiş ölkələrindən olan Almaniyada auditin təkmil əsaslarda formalaşması istiqamətində ilk addımlar 1870-ci ildən başlayaraq atılmışdır. O dövrdə səhmdar cəmiyyətləri haqqında qanuna edilən əlavədə həmin cəmiyyətlərin müşahidə şuralarına tapşırıldı ki, balans, mənfəətin bölüşdürülməsinə dair hesabatı yoxlasınlar və yoxlamanın nəticələri barədə səhmdarların ümumi yığıncaqlarında məlumat versinlər (14, s. 37; 45, s. 33). Kənar, məsləhət yönümlü auditin aparılması vəzifəsi sonradan, 1931-ci ildə səhmdar cəmiyyətlərinə dair göstərişlərdə daha dəqiqliklə əks olunmuşdur (14, s.36). Bu addım cəmiyyətlərin fəaliyyət sahələrinin genişlənməsi, aparılan maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mürəkkəbləşməsi, auditin nəticələrinin daha aydın və əsaslandırılmış sübut və təhlillər

üzərində qurulması, idarəetmə orqanlarının verdikləri məlumatlara görə məsuliyyətinin artırılması, auditor fəaliyyətinin sığortalanması kimi mühüm amillərlə bağlıdır. 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 fəaliyyətinə rəhbərlik edən iki əsas təşkilat formalaşmaqda idi: birincisi, Ekspert-Mühasiblər və Müvəkkil-Mühasiblər Palatası; ikincisi, 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 edirlər. Hesablar üzrə komissarların fəaliyyəti 1845-ci il 19 sentyabr tarixli ordonansla (hökumət aktı ilə) çox ciddi və sərt şəkildə tənzimlənir. Ölkədə auditin tənzimlənməsini təşkil edən birinci təşkilatın fəaliyyəti müstəqil könüllü auditin həyata keçirilməsi ilə xarakterizə olunursa, ikinci təşkilatın fəaliyyəti daha çox dövlət auditinin təşkilini və tənzimlənməsini təmin edən qurum kimi qiymətləndirilə bilər.

İnkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatı ölkələrindən biri olan Fransada da auditin inkişafı bazar münasibətlərinin təbiətindən irəli gəlməklə, ölkədə iqtisadi inkişafın sürətlənməsində, onun nəzəri və praktik metodoloji bazasının təkmilləşməsində öz müstəqil rolunu oynamışdır. Fransada da peşəkar audit, maliyyə-mühasibat yönümlü jurnalların nəşri mütərəqqi audit təcrübəsinin yayılmasında və öyrənilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edən amillərdəndir.

Auditin müasir çoxşaxəli inkişafı XX əsrin əvvəllərinə təsadüf edir. Yüksək iqtisadi inkişaf, dünya iqtisadiyyatında baş verən yeni dönüş mərhələsi, iqtisadiyyatda dərinləşməkdə olan

struktur dəyişikləri kütləvi şəkildə səhmdar cəmiyyətlərinin, müxtəlif təşkilatı-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 ciddiləşdirmək və bu sahədə 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 baxış və yanaşma metodologiyasının 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 «məhiyyət» yanaşmasından «uyğunluğun və əhəmiyyətliyin» 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 (məhiyyət üzrə tam yoxlama, bütün təsdiqedic sübutların əldə edilməsi) 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, audit yoxlamasında «uyğunluq və əhəmiyyətlik» texnikasının 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 edir.

Bu dövr müasir və təkmil audit sahəsinin inkişafı kimi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Məhz bu 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) (23, s. 26) 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 (86, s. 16). Belə yoxlama proseduru isə «uyğunluluğun və əhəmiyyətliyi» auditini ilə daha çox uzlaşmaqla, auditin ictimai-iqtisadi həyatdakı mövqeyini artırır, onu mötəbər və obyektiv informasiya formalaşdırıcı vacib bir mənbəyə çevirir. Belə baxışlar informasiyalı cəmiyyətin qurulması istiqamətində dünyada həyat keçirilən genişmiqyaslı tədbirlərdə auditə olan yanaşma ilə də uyğunluq təşkil edir. Robert Montqomeri yoxlama materiallarının testləşdirilməsi metodikasının yaradıcısıdır. Bu metodika müasir audit təcrübəsində öz müstəqilliyi və əhəmiyyətliyi ilə xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

XIX əsrin sonu və XX əsrin əvvəllərindəki iqtisadi inkişaf prosesi auditin yeni bir qolu olan daxili auditin geniş təşəkkül tapmasına rəvac vermişdir. Belə ki, təkmilləşən və öz mürəkkəbliyi ilə səciyyələnən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları auditdə testləşdirmə, məhiyyət baxımından təhlil və araşdırmalar və digər bu kimi metod və üsullardan istifadəni zəruriləşdirdi. Həmçinin, auditin aparılmasında subyektdaxili nəzarət sisteminin, daxili auditin yaradılması zərurəti gündəmə gəlmişdi və bu yeni nəzarət sistemi iki məqsədə xidmət etməklə, son dərəcə əhəmiyyətli idi: birincisi, subyektdaxili həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mütəmadi olaraq təhlil edilib, qiymətləndirilməsi; ikincisi, kənar, müstəqil audit üçün vacib olan əsaslandırılmış informasiya bazasının formalaşdırılması.

Keçən əsrin əvvəllərində sürətlə inkişaf etməyə başlayan və auditin inkişafında Böyük Britaniyadan sonra ikinci əsas aparıcı ölkəyə çevrilən ABŞ-da bu xidmətin həyata keçirilməsində fərqli xüsusiyyətlər diqqəti cəlb edir:

-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. Məhz testləşdirmə və digər müasir audit metodikalarının geniş tətbiqi ABŞ-da daxili audit məktəbinin formalaşmasında öz müsbət rolunu oynamışdır. Daxili auditin həyata keçirilməsini təmin edən daxili auditorların formalaşması prosesi də bu dövrdən başlamışdır. Bazar münasibətlərinin inkişaf etməkdə olduğu ölkələrdə də daxili auditorlara olan ehtiyacın artması (45, s. 19; 76, s. 8) bu fəaliyyət sahəsinin auditin aparıcı bir qolu kimi mühüm zərurətini bir daha təsdiq edir. Müstəqil və kənar auditor maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mürəkkəbliyi və auditin aparılma müddətini nəzərə alıb, sifarişin təyinatına uyğun olan auditor yoxlamasını mahiyyət və əhəmiyyətlik prinsiplərinə uyğun keçirir. Bu zaman bütün əməliyyat və hesabların əvvəldən-axıradək yoxlanılması deyil, müəssisənin maliyyə vəziyyətinə və nəticələrinə təsiri əsas götürülməklə onların kəmiyyət və keyfiyyət meyarları üzrə yoxlanılması məqsəduyğun sayılır. Eyni zamanda, müəssisədə həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarını mütəmadi olaraq izləyib qiymətləndirən daxili audit sistemi ümumi auditin həyata keçirilməsində başlıca informasiya bazasını formalaşdırmış olur.

Daxili auditin kənar, müstəqil auditlə əlaqələrinin zəruriliyi normativ sənədlərdə və müvafiq ədəbiyyatda öz əksini tapmışdır.

İngiltərədə 1910-cu ildə nəşr edilən «Audit proqramı» kitabında qeyd edilir ki, «auditin birinci, başlanğıc addımı müəssisənin daxili nəzarət, audit sisteminin mövcud vəziyyətini qiymətləndirməkdir» (33, s.27; 58, s.4). Amerikalı müəlliflər də bu məsələ ilə bağlı öz münasibətlərini belə ifadə edirlər: «Operativ uçotun təşkilində və hesabların tərtibində daxili nəzarət, audit mühitinin yaradılması prinsipi əsas götürülməlidir (33, s.29). Bütün bu yanaşmalar auditin bir vahid sistem kimi inkişafına təkan verməklə, müəssisələrin fəaliyyətində maraqlı olan tərəflər üçün geniş obyektiv, tam və şəffaf informasiya təminatını yaratmış olur. Bu amil vətəndaşların ölkədə gedən iqtisadi proseslərdə, milli iqtisadiyyatın inkişafında başlıca rol oynayan müəssisə və təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində daha fəal iştirakı üçün münbit zəmin formalaşdırmaqla, bazar subyektləri arasında sağlam rəqabətin və sivil münasibətlərin tənzimləməsinə öz müsbət təsirini göstərmiş olur.

Müasir Azərbaycan iqtisadiyyatının inkişafında mövcud olan əsas problemlərdən biri - auditin bir sistem kimi təkmil inkişafının təmin olunmaması müəssisə və təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyəti haqqında əsaslandırılmış, şəffaf informasiya təminatının yoxluğu ilə bağlıdır. Təbii ki, bu da ciddi problem kimi, daxili maliyyə resurslarının səfərbər olunmasını və onların milli iqtisadiyyatın maraqları üçün istifadəsini ləngidərək, iqtisadi proseslərdə vacib olan etimad və inam mühitinin bərqərar olmasının qarşısını alır.

Auditin məqsəd və aparılma metodlarının təkmilləşməsinə baxmayaraq, qısa müddət ərzində auditə yanaşmaların köklü surətdə dəyişməsi prosesi öz çətinliyi ilə müşahidə olunurdu. XX əsrin əvvəllərində seçmə metodunun tətbiqi auditin formalaşması prosesində atılan ən vacib, mütərəqqi addım kimi əhəmiyyət kəsb edir (33, s.30; 53, s.7).

Dünyada gedən inkişaf proseslərinin 1933-1940-cı illər dövrü iqtisadi baxımdan bir çox səbəblərə görə maraq kəsb edir. Bu proseslərin gedişində ikinci dünya müharibəsi ərəfəsindəki «Ruzveltin yeni kursu» öz təsirini göstərmişdir (98, s.30). İqtisadi inkişafı, o cümlədən auditin formalaşmasına təsir edən səbəbləri ümumiləşdirərək, aşağıdakı kimi sistemləşdirmək mümkündür:

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

Göstərilən dövrdə bir çox iqtisadçı alimlər və auditorlar belə bir fikri dəstəkləyirdilər ki, auditorun vəzifəsi mümkün və mövcud səhvlərin aşkar edilib, üzə çıxarılmasıdır. Sonradan bu baxışlarda nəzərəcarpacaq dəyişikliklər müşahidə edilməyə başlandı ki, bu da özünü auditorun diqqətinin yalnız səhvlərin aşkarlanması üzərində cəmlənməsi fikrindən uzaqlaşmasında göstərdi (58, s.30; 112).

1940-cı ilədək səhvlərin aşkar edilməsi ilə bağlı auditorun məsuliyyət səviyyəsini müəyyən edəcək hər hansı bir normativ-hüquqi sənəd olmamışdır. Ümumilikdə qeyd edilirdi ki, bu, olduqca vacib, auditin nəticələrinə təsir göstərəcək amil kimi əhəmiyyət kəsb edir. Bir çox iqtisadçı alimlər və auditorlar da iddia edirdilər ki, səhvlərin aşkarlanmasını auditor yoxlamasının əsas məqsədinə aid etməyə ehtiyac yoxdur (33, s.30; 112).

Auditin məqsədlərinin müəyyənləşdirilməsi sahəsində mövcud olan fikir ayrılıqlarına baxmayaraq, onun tətbiqi və aparılmasına vahid yanaşma formalaşmışdı. Belə yanaşmanın əsaslılıq səviyyəsini daha çox daxili nəzarət sisteminin effektivliyindən asılı olaraq, qiymətləndirmək məqsəduyğundur və bütün bunların təsdiqini iqtisadçı alim və auditorların aşağıdakı baxışları təcəssüm etdirir:

1. Auditor yoxlamasının testləşdirmə metodu vasitəsilə aparılmasının planlaşdırılması istiqamətində atılan ilk addım daxili nəzarət sisteminin təhlil edilib qiymətləndirilməsidir. Bu məsələ auditin əsas vəzifəsinə şamil edilməməli, lakin daxili nəzarət sisteminin nəticələrinin etibarlılıq səviyyəsi müəyyən edilməlidir (34, s.31; 83, s.56).

2. Audit fəaliyyəti üzrə qəbul edilmiş ümumi təcrübə göstərir ki, daxili nəzarət sisteminin müəyyən edilib qiymətləndirilməsi nəzarət obyektinin auditində vacib sayılır. (45, s. 30, s. 97);

3. Audit özlüyündə seçmə, testləşdirmə və digər yoxlama metodlarının tətbiqi səviyyəsindən asılıdır. Bütün bu metodların

dəyərliliyi və əhəmiyyəti daxili nəzarət sisteminin effektivliyindən asılıdır. Auditorlar şəxsən daxili nəzarət sisteminin uyğunluğuna və onların formalaşdırdıqları informasiyaların dürüstlüyünə əmin olmalıdırlar. Əks halda, auditor yoxlaması uzunmüddətli olması, ciddi araşdırması ilə səciyyələnməlidir (34, s.31; 51, s.203).

Auditin aparılmasında mütərəqqi metod və üsullardan istifadə, xüsusilə də daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi üzrə baxışların dəyişməsi auditin aparılması metodologiyasının təkmilləşməsinə təsir göstərmişdir. Belə yanaşmalar biznes risklərinin müəyyən edilməsi, audit risklərinin minimum səviyyəyə endirilməsi ilə bağlı normativ bazanın formalaşmasına öz təsirini göstərmişdir.

Auditin mühasibat uçotu və hesabatlarına qiymət verib rəy bildirməsi kimi müasir auditin məqsədindən fərqlənən nisbətən 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 istiqamətdə rəsmi hüquqi mənbə kimi Amerika Andlı Mühasiblər İnstitutunun müvafiq dövr üzrə sənədləri qeyd edilməlidir (58, s.31; 62, s.17). Müvafiq sənədlərdə müstəqil auditorun maliyyə hesabatlarının yoxlanılması ilə bağlı əsas vəzifəsi kimi, təqdim olunmuş hesabatlara münasibətin bildirilməsi fikri öz əksini tapmışdır. Auditin aparılması məqsədinə mümkün və mövcud səhvlərin tapılması prinsipi tam ciddiliyi ilə aid edilirdi.

Lakin bütün bunlarla yanaşı, auditin məqsədinin və vəzifələrinin müəyyənləşdirilməsi və tətbiqi xüsusiyyətlərinin dəqiqləşdirilməsində iqtisadçı alimlərin, auditorların və mütəxəssislərin böyük bir qisminin mahiyyət və əhəmiyyətliliyin auditin məqsəd və vəzifələrində daha yüksək çəkiyə malik olması fikri üstünlük təşkil edirdi. Auditdə aşkar etmənin (səhvlərin) vacibliyini və onun iqtisadi inkişaf prosesinə təsir edəcək mənfi meyllərin zərərsizləşdirilməsi prinsiplərini əsas götürərək, hal-hazırdakı bir çox ölkələrdə, xüsusilə də postsovet məkanı

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 etimad doğuran, möhtəbər, öz məsləhət və təklifləri ilə böhran vəziyyətindən çıxış yollarını göstərən yüksək ixtisaslı və peşəkar mütəxəssis obrazını reallıqda formalaşdıracaq işlər görülməkdədir. Bütün bu tədbirlər auditin məqsəd və vəzifələrinin, prinsiplərinin təkmilləşdirilməsi ilə bağlı normativ-metodoloji və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsində özünü büruzə verir.

Auditin formalaşmasında və inkişafında, onun məqsəd və 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 ənd Yanq», «Kupers ənd Laybrand» və «Deloyt and Tuş»un (sonradan «Prays-Uoterhauz»la «Kupers and Laybrand»ın və «Ernst ənd Yanq» ilə «Artur Andersen»in birləşməsi nəticəsində onlar «məşhur dördlük» kimi tanınmağa başladı) fəaliyyəti çoxşaxəliliyi və xidmətlərinin çoxçeşidliyi ilə xarakterizə olunur. Bu şirkətlər XIX əsrin sonu və XX əsrin əvvəllərində yaradılmış, onların inkişafına dövrün yüksək iqtisadi inkişaf prosesləri öz təsirini göstərmişdir. Belə formalaşmanın ən əlamətdar cəhəti səhmdar cəmiyyətlərinin sayının sürətlə artması və sahibkarlar, təsisçilər, fəaliyyətdə maraqlı olan tərəflərlə təsərrüfatı idarə edən şəxslərin, müdiriyyətin, menecerlərin funksiyalarının biri-birindən ayrılması prosesi sayılır.

Auditor firma və şirkətlərinin sayının artmasını iki nöqteyi-nəzərdən səciyyələndirmək mümkündür. Birincisi, kəmiyyət dəyişikliyi ki, bu da sürətlə artmaqda olan xidmət istifadəçilərinin, sifarişçilərin biznes fəaliyyəti ilə bağlı müxtəlif

yerlərdə, ərazilərdə formalaşması və buna uyğun olan yeni auditor firmalarının, onların filiallarının yaradılması ilə əlaqədardır. İkincisi, keyfiyyət amilinin yüksəlməsi, auditor firmalarının sifarişçiləri və üçüncü şəxslər, maraqlı tərəflər qarşısında məsuliyyətlik səviyyəsinin yüksəlməsi ilə bağlıdır. Məhz bu səbəb amilinin nəticəsində auditor xidməti bazarı öz təkmilləşmə dövrünə qədəm qoymuş, xidmətin tənzimlənməsi, sivil rəqabət və auditorların fəaliyyətinin keyfiyyət, etik nomalarının müəyyənəşdirilməsi meyarları formalaşmağa başlamışdır.

Auditor firmalarının sayının artımı konkret maraqlı tərəflərin, yəni təsisçilərin, səhmdarların özlərinin auditor seçməsi ilə bağlıdır. Bu addım ilk dəfə 17 fevral 1902-ci ilə Amerika şirkətinin səhmdarları tərəfindən «Prays Uoterhaus ənd KO» auditor şirkətinin şirkətin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditinin aparılması ilə bağlı seçilməsi idi (33, s.32). Belə ki, bu dövrdə belə seçim praktikası yox səviyyəsində olmaqla, daha çox fəaliyyətdə maraqlı olan digər şəxslər (dövlət orqanları, banklar, sığorta təşkilatları, kreditorlar) tərəfindən həyata keçirilirdi. Bu təcrübə auditor - səhmdar, təsisçi münasibətlərinin formalaşmasında, onların fəaliyyət haqqında daha obyektiv, tam və dolğun informasiyalar əldə etməsində əhəmiyyətli rol oynayır. Belə müsbət seçim təcrübəsi müəssisənin fəaliyyətinin məqsədəuyğun və müəyyən edilmiş normativ baza, biznes planı (uçot siyasəti, biznes inkişaf proqramı, investisiya proqramı) əsasında təşkilinə, maliyyə nəticələrinin düzgün proqnozlaşdırılmasına və ona nail olunması istiqamətində həyata keçirilən tədbirlərin aydın qiymətləndirilməsinə öz müsbət təsirini göstərir.

İnkişaf etməkdə olan auditor firmalarının fəaliyyətində digər əhəmiyyət kəsb edən amil onunla bağlı idi ki, bu qurumlar yalnız maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, mühasibat uçotunun təşkilinin auditini aparmaqla, yəni məcburi auditə meylliliklə öz işlərini qurmurdu və daha çox xidmət bazarının genişlənməsində, auditin inkişafında mühüm rol oynayan məsləhət xidmətlərinin, yəni könüllü auditin həyata keçirilməsində də səylərini artırırıdılar.

Keçən əsrin 30-cu illərinin «böyük depressiyası» (böhranı) auditor xidmətindən də yan keçməmişdir. Bu dövr, ilk öncə, xidmətin inkişafında müəyyən böhran vəziyyətinin yaranmasına səbəb olsa da, auditor xidməti 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 vəziyyətində olan iqtisadiyyatın çanlanmasında, müəssisələrin fəaliyyətinin düzgün və obyektiv işıqlandırılmasında, onların fəaliyyətinin məqsədəuyğun şəkildə qurulmasında auditin də rolu əvəzsiz olmuşdur. Məsələn, 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 (34, s.33). Eyni zamanda, auditin ən vacib istiqamətlərindən biri olan məsləhət xidmətləri, mövcud böhranlı vəziyyətin sağlamlaşdırılması, müəssisənin sanasiyası, fəaliyyətin məqsədəuyğun qurulmasına yardım və digər xidmətlərin geniş formalaşma mərhələsi bu dövrdən başlanır.

Auditin inkişafında yüksəliş dövrü kimi yadda qalan XX əsrdəki proseslərin təhlili bu xidmət növünün formalaşmasını üç mərhələ üzrə sistemləşdirməyə imkan verir:

1. Auditin formalaşmasının keçən əsrin 50-ci illərinə qədər olan dövr. Bu dövr - auditin klassik, əvvəlki dövrlərdəki inkişafı ilə daha çox uyğunluq təşkil edərək, təsdiqedicə audit kimi səciyyəlidir. Belə inkişaf prosesində auditin müəyyən məqamda nəzarət, təftiş yoxlamaları ilə mövqe yaxınlığı, onların funksional fəaliyyətlərində oxşarlıq nəzərə çarpır.

2. Auditin formalaşmasının 1950-1960-cı illər dövrü. Dünyada baş verən ictimai-iqtisadi proseslər auditin 50-ci illərdəki inkişaf istiqamətini də yeni məcraya yönəltdi. Müvafiq dövrdən başlayaraq, auditin daha çox səmərəli, istiqamətverici nəzarət forması kimi formalaşmasına münbit zəmin yaranmışdı. Bu dövrdəki iqtisadi inkişaf proseslərinin auditin qarşısında qoyduğu tələblər onun məsləhət-konsaltinq

yönlümlüyünün inkişafını zəruriləşdirmiş, sistemli-istiqamətverici kimi formalaşmasına səbəb olmuşdur.

3. Auditin daha təkmil inkişafını səciyyələndirən, 1970-ci illərdən başlayıb, davam etməkdə olan formalaşma dövrü. Bu mərhələdə auditin inkişafında nəzəri-metodoloji və praktik əsasların xeyli təkmilləşməsi, onun bir sistem kimi təşəkkülü, təşkilatlanması beynəlxalq integrasiyanın genişlənməsi, qanunvericilik və normativ-hüquqi bazasının təkmilləşməsi, xidmət çoxnövlüliyünün bərqərar olması kimi mütərəqqi meyillər nəzərə çarpır. Auditor yoxlamalarının aparılması metodikasının əhəmiyyətli dərəcədə təkmilləşməsi, audit standartlarının hazırlanıb qəbul edilməsi prosesi də bu formalaşma mərhələsində müşahidə olunur.

Keçən əsrin 50-60-cı illəri auditorların fəaliyyətində sifarişçi təsərrüfat subyektlərinin xüsusiyyətlərinin ətraflı təhlili və öyrənilməsinin başlanğıcı kimi də xarakterizə olunur. Biznes fəaliyyətinin mürəkkəbləşməsi və coğrafiyasının genişlənməsi auditorların məsuliyyət səviyyəsinin, bilik və bacarıqlarının artmasını zərurətə çevirmişdir. Artıq XX əsrin 60-70-ci illərindən auditorlara qarşı məhkəmə iddialarının sayının çoxalması, onların fəaliyyətlərinin sığortalanması, məsuliyyət dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi halları da özünü büruzə verməkdə idi. Auditor firma və şirkətlərinin tez-tez birləşməsi, xidmət bazarında öz nüfuzunun 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 fərqi cəhətləri ilə diqqəti cəlb edir. Bütün bunlar maliyyə-mühasibat uçotu sisteminin beynəlxalq standartlar əsasında formalaşması, iqtisadiyyatda qloballaşma meyillərinin artması ilə üzvi surətdə bağlıdır.

Beləliklə, auditin tarixi inkişaf prosesinə nəzər salaraq, onun 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;

- Auditor xidmətlərinin çoxçeşidliyindən 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 normativ-qanunvericilik bazasını təkmilləşdirmək.

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 mahiyyət-anlayış 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 əvvəldə aparılan və formalaşma xüsusiyyətlərini əhatə edən təhlil və araşdırmalar onun mahiyyətinə olan klassik baxışların tədqiqini özündə əks etdirir. Belə ki, auditin formalaşması zərurətinin ictimai-iqtisadi inkişaf proseslərinin tələbatından irəli gəldiyini aydın görürük. Auditin inkişaf tarixində XX əsrin əvvəllərinə qədər ona klassik baxış və yanaşmalar əsasən bu fəaliyyət-xidmət növünü sırf nəzarət forması kimi səciyyələndirir. Bu yanaşmalar auditin inkişafına daha çox dar baxışları əhatə etməklə, onun müasir bazar münasibətlərində oynadığı rolu, fəaliyyət sahəsinin, inkişaf problemlərinin məqsədəuyğun təhlil və qiymətləndirməsinə bir o qədər də əlverişli zəmin yaratmır. Auditə olan müasir baxışlar da öz fərqliliyi, müxtəlifliyi ilə seçilir.

Audit sözü, əvvəldə qeyd edildiyi kimi, latın sözü olub, «dinləmək, eşitmək» mənasını ifadə edir. Qədim və orta əsrlərdən başlayaraq, müasir dövrə qədər tarixi inkişaf yolu keçən bu sahənin mahiyyət-anlayış açıqlaması onun rolunun yalnız dar, müəssisə, təsərrüfat çərçivəsində yekunlaşmasına imkan vermir. Belə ki, bütün bu inkişaf prosesləri göstərir ki, audit ictimai-iqtisadi həyatın müxtəlif sahələrində səmərəli, müstəqil və öz prinsiplərinə (obyektiv, neytral, müstəqil) 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 diskusiyaya çevrilmişdir. Belə deduksiya və araşdırmalarda keçən əsrin 70-ci illərindən başlayaraq bu istiqamətdə artan fikir və münasibət müxtəlifliyi öz nəzəri və praktik əhəmiyyətliyi, konseptual əsaslığı ilə xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Əsas 1971-ci ildə qoyulan, beynəlxalq aləmdə mötəbər institut kimi tanınan, Amerika Mühasibat Assosiasiyasının uçotun əsas konsepsiyaları üzrə komitəsinin (American Accounting Association-AAA- Committee on Basic Auditing Concepts) bir çox üzvləri auditə yanaşmada 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» (112). Həmin institutun digər üzvləri isə auditin mahiyyət yanaşmasına olan münasibətlərini aşağıdakı formada əks etdirirlər: «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» (81, s.7).

Auditin mahiyyətinə olan belə baxışlarda 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, global iqtisadi proseslərin gedişində, informasiyalı cəmiyyət quruculuğunda bu sahənin aparıcı lokomotivlərdən birinə çevrilməsini təsdiq etmiş olur. Həmçinin, maliyyə-təsərrüfat, iqtisadi proseslər haqqında obyektiv rəy formalaşdırıb, maraqlı tərəflərə bildirən auditor fəaliyyətinin bütün iqtisadi fəaliyyət sahələrində, müəssisələrdə təşkilinin vacib zərurətdən yarandığı fikri bir daha təsdiq edilir. Lakin auditin mahiyyətinə verilən belə mütərəqqi təriflərin müəyyən çatışmazlığı da hiss olunur. Belə ki, bu təriflərdə 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 rol, tutduğu mövqe burada əks olunmur. Təbii ki, bu da audit anlayışının tam müasir baxışlarını əks etdirmir.

Bəzi Amerika iqtisadçıları, auditorları auditə yanaşmasını aşağıdakı kimi 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». Bu şəxslərin yanaşmasında «auditin əsas məqsədinin müəssisə və şirkətlərin maliyyə hesabatının mötəbərliyinin müəyyənləşdirməsi, onların təsərrüfat hüquq və normalarına, vergi qanunvericiliyinə riayət etməsinə nəzarətin icrasından ibarət olması» fikri yürüdüldür (112).

Belə yanaşmada auditin geniş əhatəli anlayışı və 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. Belə yanaşma auditin geniş ictimaiyyət,

maraqlı tərəflər üçün şəffaf, obyektiv informasiya formalaşdıran sahə kimi funksional fəaliyyətinin çoxşaxəli təşkilinə maneələr yaratmaqla, onun fəaliyyətini təftiş-nəzarət yoxlamasına yaxınlaşdırır. Digər beynəlxalq audit institutu olan Audit Praktikasi 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» (24, s.7; s.16). Bu yanaşma öz konkretliyi və sadəliyi ilə fərqlənsə də, burada da auditin uzun müddət ərzində formalaşmış və bazar münasibətlərinin təbiəti ilə uyğunlaşmış rolu öz zəruri və lazımi mahiyyət açıqlamasını ifadəsini tapmamışdır.

Auditin nəzəri-praktik əsaslarının təkmilləşməsində öz fəaliyyəti ilə mühüm rol oynayan C. Robertson auditə daha çox sahibkarlıq riskinin azaldılması ünsürü kimi qiymət verir: «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 mümkündür» (77, s10).

Auditin biznes - sahibkarlıq fəaliyyəti üçün vacib rol oynaması, onun zəruri bazar infrastrukturunu olması danılmazdır. Lakin onun mahiyyət açıqlamasını biznes-sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafında mühüm rol oynayan «risk» amli ilə bağlamaq, zənnimizcə, auditin malik olduğu real qiyməti əks etdirmir. Belə ki, riskin müəyyənləşdirilməsi, qiymətləndirilməsi bu fəaliyyətin yalnız bir qolunu təşkil edir, auditin anlam və mahiyyət açıqlamasında onun cəmiyyətdə və iqtisadiyyatda oynadığı mühüm rol öz əksini tapmalıdır. Auditin yuxarıda verilən mahiyyət açıqlamasına gəldikdə isə onu qeyd etmək lazımdır ki, audit artıq biznes-sahibkarlıq fəaliyyətində risklilik səviyyəsini qiymətləndirir, həmçinin müəyyən proseslər nəticəsində yaranmış riskli-böhran vəziyyətlərindən çıxış yollarını konkret əsaslar üzərində dəqiqləşdirir.

Qərb iqtisadçı alim və mütəxəssislərinin auditin mahiyyətinə dair münasibəti də öz fərqliliyi ilə seçilir. Xüsusilə, Qərbi Avropa ölkələrində auditin keçirilməsinə banklar, maliyyə-kredit təşkilatları, sığorta qurumları, vergi orqanları, təsisçi və səhmdarlar daha çox təşəbbus göstərirlər. Həmin ölkələrin müvafiq qanunvericilik sənədlərində bu mexanizm auditin keçirilməsi prosedurunda tam aydınlığı ilə nəzərə çarpır. Burada da 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. Belə ki, Böyük Britaniya Audit Praktikasi üzrə Komitəsinin auditin mahiyyətinə verdiyi tərif aşağıdakı 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» (24, s.7). İngilis iqtisadçısı R. Dodvun auditin mahiyyətinə verdiyi tərif isə belədir: «Audit müəssisənin maliyyə hesabatının müstəqil yoxlanılması və bu haqda peşəkar rəy bildirilməsidir» (77, s.10).

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

Audit sahəsində öz araşdırmaları ilə tanınan R. Adamsın auditin mahiyyət və tərifinə baxışı da özünəməxsusluğu ilə digər baxışlardan 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» (26, s.22). Bu

yanaşmada da auditin əhəmiyyətliyi, fəaliyyətinin zəruriliyi əvvəlki yanaşmalarda olduğu kimi tam genişliyi ilə açıqlanmış. Digər tərəfdən, auditin yoxlama obyektı müəssisənin təşkilatı-hüquqi formasına görə də konkretləşdirilir. Bu amil isə mövcud dünya təcrübəsində 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 fərqləndirici cəhətləri ilə təzahür edir. Bu sahədə öz araşdırma və tədqiqatları ilə tanınan V.V.Skobara, Y.V.Sokolov və O.L.Ostrovskaya auditı, auditor xidmətinı müstəqil və səciyyəvi xüsusiyyətlərə malik sahibkarlıq fəaliyyəti kimi qiymətləndirir, onun bu baxımdan mahiyyət açıqlamasını verirlər (73, s.31).

Professor Y.M.İtkin auditı sərbəst maliyyə nəzarəti 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» (53, s.17).

K.A.Uqolnikov auditor fəaliyyətinin mahiyyətini maliyyə-mühasibat sisteminin yoxlamasını həyata keçirən nəzarət forması kimi şərh edir. Onun fikrincə, audit müəssisə və təşkilatın mühasibat uçotunun düzgün və aydın təşkilini və aparılmasını qiymətləndirən bir fəaliyyət prosesidir (96, s.16).

Qeyd edilənlərdə auditin müasir iqtisadi şəraitdəki mahiyyətinə dair müəyyən mütərəqqi yanaşma və baxışların olması diqqəti cəlb edir. Lakin auditin son 10-15 il ərzində formalaşmağa başladığı MDB məkanında da ona olan yanaşmalar bazar iqtisadiyyatının inkişafında mühüm rol oynayan və iqtisadiyyatın bütün sahələrinin fəaliyyəti ilə sıx təmasda olan auditin tam və geniş anlayışını, rolunu əks etdirmir. Göründüyü kimi, bir çox alimlər, iqtisadçılar auditin mahiyyətini maliyyə-mühasibat sisteminin yoxlanılması ilə əlaqələndirir və ona maliyyə nəzarətçisi kimi yanaşır. Qeyd etmək lazımdır ki, müasir şəraitdə müəssisələrdə maliyyə-mühasibat sisteminin yoxlanılmasını həyata keçirən müxtəlif strukturlar, o cümlədən

daxili nəzarət sistemi, daxili audit, nəzarət komitələri və s. 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 anlayış açıqlanmasına MDB ölkələrinin müvafiq qanunvericilik bazalarında daha çox 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” (127) 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» (120). Hər iki ölkənin müvafiq qanunvericilik aktlarında audit təsərrüfat subyektlərinin maliyyə hesabatlarının mövcud qanunvericiliyə uyğunluğunu qiymətləndirən, müstəqil nəzarət forması kimi şərh olunur. Auditin fəaliyyət dairəsinin məsləhət və konsaltinq yönümlüliyinə 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 təhili edib, qiymətləndirən müstəqil nəzarət kimi” xarakterizə edilir (118,119,125).

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 aşçıqlanması verilir (121,128).

«Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununda (4) da auditin mahiyyəti auditə verilən yuxarıdakı 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, həmin 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, anlayışlar auditin, auditor xidmətinin müasir mahiyyət açıqlamasını tam və aydın qiymətləndirməyə imkan vermir. Belə ki, muasir auditor xidmətinə olan tələblər, onun fəaliyyət sahəsinin getdikcə 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 verilməsinin aktuallaşdırır.

Auditin formalaşmasına dair nəzəri baxışların və konsepsiyaların təhlili göstərir ki, onun müasir dövr baxımından əhəmiyyətliyi, ictimai-iqtisadi proseslərdə oynadığı rol tam dərinliyi və aydınlığı ilə müəyyənləşdirilməlidir. Auditin təşəkkül tapdığı ölkələrdə auditin mahiyyətinə verilən təriflər əsasən onun maliyyə-mühasibat sisteminin, hesabatlarının qiymətləndirilməsi və bu haqda şəffaf və neytral rəy bildirmək vasitəsi olması fikri üzərində qurulur.

Müasir iqtisadi şəraitdə auditin ictimai-iqtisadi proseslərə daha əhəmiyyətli şəkildə nüfuz etməsini, qəbul edilən bir çox qanunvericilik və normativ-hüquqi sənədlərin real həyatda 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 səciyyələndirmək məqsədəuyğundur: Audit - geniş mənada cəmiyyətdə gedən iqtisadi-maliyyə proseslərini qiymətləndirərək, bu proseslər haqqında cəmiyyət üzvlərinə, maraqlı tərəflərə obyektiv və şəffaf informasiya çatdıran sivil bazar nəzarəti formasıdır.

Auditin bazar infrastrukturunu 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 münasibət bildirən, subyektin iqtisadi fəaliyyətində mövcud problemləri aşkar edib, onların aradan qaldırılması, fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi üzrə kompleks məsləhət xidmətləri göstərən bazar infrastrukturudur.

1.2. Müasir dövrdə audit xidmətinin inkişafının nəzəri-metodoloji problemləri

Auditin ictimai-iqtisadi proseslərdə fəallaşan mövqeyi, iqtisadiyyatın inkişafında oynadığı rolun getdikcə yüksəlməsi onun bazar iqtisadiyyatının mühüm bir infrastruktur sahəsi kimi nəzəri-metodoloji problemlərinin, inkişaf xüsusiyyətlərinin dərinlən tədqiq olunmasını zəruriləşdirir. Auditin qısa müddət ərzində inkişaf etməyə başladığı ölkələrdən biri kimi, Azərbaycanda da bu xidmətin sahəvi mənsubiyyətinin və xüsusiyyətlərinin müəyyənləşdirilməsi və bu baxımdan meydana çıxan problemlərin ətraflı araşdırılması, onun bir sahə kimi inkişafında, normativ-metodoloji bazasının və tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdəndir.

Son dövrlərdə auditin sahəvi mənsubiyyəti ilə bağlı geniş diskussiya və araşdırmalar aparılmaqdadır. İqtisadiyyat sahələrinin təsnifat xüsusiyyətlərinə görə audit infrastruktur sahəsi kimi qiymətləndirilsədə, o çox vaxt istehsal infrastrukturunun sıralarına aid edilir. Ənənəvi istehsal infrastruktur sahələri olan nəqliyyat, rabitə, enerji təchizatı kimi audit də istehsalda, xidmətlərin göstərilməsində iştirak etməklə, çox vaxt bu proseslərə təsir göstərmək imkanlarına malik olur (müəssisənin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi, biznesin sağlamlaşdırılmasına və genişləndirilməsinə yardım və s.). Belə yanaşma auditin fəaliyyətində, onun göstərdiyi çoxşaxəli xidmətlər çeşidində də bir daha öz əksini aydın göstərir. Lakin, auditin ictimai-iqtisadi proseslərdəki mövqeyinin yüksəlməsi, beynəlxalq aləmdə, cəmiyyətdə əsas şəffaf və obyektiv informasiya təminatçılarından biri kimi çıxış etməsi onun eyni zamanda sosial sahələrlə bağlılığını artırmaqla, bu xidmət sahəsinin həm istehsal, həm də qeyri-istehsal sahələrinə mənsubiyyətini mümkünləşdirir. Müasir audit ənənəvi xidmətləri ilə yanaşı göstərdiyi digər məsləhət xidmətləri ilə istər dövlət, iqtisadiyyat, istərsə də təsərrüfat subyektləri, vətəndaşlar üçün vacib bir sahə kimi əhəmiyyət kəsb edir. Həmçinin, auditin inzibati sahəvi xüsusiyyətlərinə görə təsnifləşdirilməsində o,

dövlət auditı, müstəqil audit, daxili nəzarət forması kimi çıxış edən daxili audit kimi (institutları, qurumları) sistemləşdirilə bilər.

Auditin bir sahə kimi formalaşmasında onun iqtisadiyyatının təşkili və inkişafı vacib amildir. Auditin göstərdiyi xidmətlərin tərkibində müxtəlif istiqamətliliyin olmasına baxmayaraq (məcburi auditor xidmətləri, məsləhət-konsaltinq, könüllü auditor xidmətləri), bu xidmət sahəsinin özünəməxsus iqtisadiyyatının formalaşması üçün geniş imkanlar mövcuddur. Auditin iqtisadiyyatının formalaşması digər iqtisadiyyat sahələrindən olan sənayenin (ağır, yüngül, yeyinti), kənd təsərrüfatının, ayrı-ayrı infrastruktur sahələrinin (bank, sığorta və s.) iqtisadiyyatının inkişafı kimi xüsusi zərurətdən irəli gəlməklə, bu xidmət sahəsinin səmərəli təşkilində və perspektiv inkişaf istiqamətlərinin müəyyənəşdirilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Auditin iqtisadiyyatının formalaşmasında zəruri göstəricilər sisteminin müəyyən edilməsi vacib məsələdir. Bu göstəricilər xidmət sahəsinin inkişaf dinamikasının səciyyələndirilməsində, sahənin problemli məsələlərinin tədqiqində, ölkədə təkmil və etibarlı iqtisadi göstəricilər sisteminin formalaşmasında mühüm amil sayıla bilər. Xidmətin göstəricilərinə auditor xidmətindən əldə olunan gəlir (hüquqi və fiziki şəxslər üzrə, gəlirlərin xidmət növləri üzrə ayrılması, yaranan mənfəət, xidmətin dəyəri, rentabellik, reyting səviyyəsi və digər bu kimi göstəricilər aid edilə bilər. Müvafiq göstəricilərdən həm iqtisadiyyat sahələrinin, təsərrüfat subyektlərinin mövcud durumunun təhlilində və qiymətləndirilməsində, həm də bu sahənin inkişaf səviyyəsinin müəyyənəşdirilməsində istifadə edilməsi daha məqsədəuyğundur.

Təbii ki, bu göstəricilər sistemində auditor xidməti ilə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslərin peşəkar fəaliyyəti üzrə müəyyən göstəricilərdə öz əksini tapması, ümumilikdə auditor xidməti üzrə effektivlik səviyyəsini (ayrı-ayrı xidmət növləri üzrə əmək məhsuldarlığı və rentabelliği) qiymətləndirməyə münbit zəmin yaradır. Bu baxımdan digər iqtisadiyyat sahələrində olduğu kimi auditor xidmətində də səciyyəvi effektivlik göstəricilərinin formalaşdırılma prosedurlarına xüsusi diqqət yetirilməsi zəruridir. Müvafiq effektivlik göstəricisinin məlum kəsir nisbəti şəklində

formalaşdırılması və bu prosesdə iki mühüm amilə diqqət yetirilməsi məqsəduyğundur: birincisi, kəsrin surətində xidmətin, fəaliyyətin nəticəsində əldə olunan son nəticə və ya bu prosesin sonluğunu təmin edən göstəricinin (müqavilə dəyəri, gəlir, mənfəət, işçilərin orta sayı, peşəkar auditorların sayı) olmasına, ikincisi, kəsrin məxrəcində müvafiq nəticələrin əldə olunmasına çəkilmiş xərclərin, təşkilatın xüsusi kapitalının və s. öz əksini tapmasına.

Audit xidmətinin təşkili və inkişafını əks etdirən göstəricilər sisteminə digər zəruri göstəricilərin, o cümlədən auditorların və işçi heyətin peşəkarlıq səviyyəsini, əməyin fond tutumluğunu (buraya yalnız auditin aparılmasında informasiya-kommunikasiya texnologiyalarından istifadə səviyyəsi deyil, eyni zamanda müasir auditin təşkilində əsas rol oynayan təkmil proqram təminatından, metodik vəsaitlərdən və digər əhəmiyyətli qeyri-maddi aktivlərdən istifadə səviyyəsi də aid edilməlidir), işçi heyətinin orta əmək haqqını auditor təşkilatlarının və sərbəst (müstəqil) auditorların göstərdikləri xidmətlərin iqtisadiyyat sahələri üzrə bölgüsünü əks etdirən göstəricilərin aid edilməsi sahənin müasir tələblər baxımından inkişafında və onun iqtisadiyyatının formalaşmasında öz müsbət rolunu oynaya bilər. Həmçinin, auditorların və auditor təşkilatlarının məsuliyyətlik riskini və onun sığortalama səviyyəsini səciyyələndirən göstəricilərin də formalaşması xidmətin təşkilində iqtisadi və hüquqi cəhətdən əsaslandırılmış normativ bazadan istifadə üzrə vəziyyəti qiymətləndirə bilər.

Auditorların və təşkilatlarının fəaliyyətinin effektivliyini və xidmətlərinin göstərilməsinin müxtəlif məqamlarını xarakterizə edən göstəricilər sistemini formalaşdırdıqdan sonra digər mərhələyə keçid başlanılmalıdır. Müvafiq mərhələdə əsas vəzifə audit üzrə müxtəlif təyinatlı göstəricilər arasında qarşılıqlı əlaqələrin təmin edilməsi zərurətidir. Belə qarşılıqlı əlaqələrin təminində bu göstəricilərin bir qrupuna auditin funksional fəaliyyətini səciyyələndirən göstəriciləri, digər qrupuna isə auditin aparılması üçün zəruri olan texniki-metodik göstəriciləri aid etmək məqsəduyğundur. Tədqiqatın belə forması və

göstəricilərin qarşılıqlı əlaqəsi auditdə öz istifadə müxtəlifliyi baxımından əhəmiyyət kəsb edəcəkdir: müqayisələrin, qarşılıqlı təhlillərin aparılması, funksional asılılıq prosedurunun qurulması, müxtəlif istiqamətli statistik qruplaşdırmaların və təhlillərin icrasının təmin edilməsi.

Beynəlxalq audit təcrübəsinin öyrənilməsi, xüsusilə bu sahədə inkişaf etmiş ölkələrin qabaqcıl və mütərəqqi təcrübəsinin tədqiqi xidmətin təşkilində müasir göstəricilər sisteminin formalaşmasına əhəmiyyətli şəkildə təsir göstərəcəkdir. Zənnimizcə, auditor xidmətində hər hansı bir probleminin araşdırılmasında artıq sınaqdan çıxmış, təkmil əsaslara malik beynəlxalq təcrübənin nəticələrindən, yanaşmalardan istifadə edilməsi məqsədəuyğundur, lakin bu zaman milli iqtisadiyyatın və ölkədə bazar münasibətlərinin inkişaf xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması vacib amil sayıla bilər. Sonuncu göstəricilər öz mürəkkəbliyi ilə fərqlənsə də, lakin müəyyən mənada istifadə məqsədi üçün cəlbədicilə ola bilər. Belə ki, bu göstəricilər funksional fəaliyyəti xarakterizə etməklə yanaşı, həm də əsaslılıq, sübut təmin edici göstərici kimi fərqlənir.

Auditin iqtisadiyyatının formalaşması ilə bağlı yaranan əsas problemlərdən biri onun effektivliyinin bütöv sistem və auditin ayrı-ayrı istiqamətləri üzrə qiymətləndirilməsidir. Lakin, bu problemin sırf audit problemi kimi qəbul edilməsi düzgün hesab oluna bilməz. Müvafiq problemə eyni zamanda iqtisadiyyatın digər sahələrində (tikinti, rabitə, nəqliyyat və s.) də rast gəlmək olar. Bu baxımdan auditin iqtisadiyyatının formalaşmasında onun ilk öncə sahəvi və nəzəri problemlərinin tədqiqi mütəmadi olaraq, diqqət mərkəzində saxlanılmalıdır.

Auditin bir sahə kimi iqtisadiyyatının təşəkkül taparaq inkişafında onun statistikasının mühüm rol oynayır. Auditin iqtisadiyyatı onun statistikasının ilə üzbü surətdə bağlı olub, paralel inkişaf etməkdədir. Auditin iqtisadiyyatının formalaşmasında olduğu kimi, onun statistikasının yaradılmasında da auditor xidmətinin müxtəlif məqamlarını səciyyələndirən proseslərə diqqət yetirilməlidir. Burada auditin nəzarət-təsdiqedici funksional fəaliyyəti ilə birgə, auditin məsləhət - konsaltinq

xidmətləri sahəsindəki funksional fəaliyyəti üzrə müxtəlif səpgili göstəricilərinin dəqiqləşdirilməsi və ümumilikdə bütün bu göstəricilərin vahid bir bazada sistemləşdirilməsi zərurəti yaranır. Belə yanaşma digər iqtisadiyyat sahələrinin fəaliyyətini xarakterizə edən göstəricilər sisteminin formalaşmasında da önəmli rol oynayır.

Müasir şəraitdə auditin ən əsas problemlərindən biri sahənin iqtisadiyyatının və statistik bazasının formalaşmasında zəruri tədbirlərin ləng həyata keçirilməsi, bu sahədə məqsədli islahatların aparılmasının lazımı səviyyədə təşkil olunmamasıdır. Auditin bir iqtisadiyyat, infrastruktur sahəsi kimi inkişafı üçün zəruri nəzəri-metodoloji və praktik-təcrübə bazasının kifayət qədər formalaşmaması və onun statistik bazasının ölkənin ümumi statistik bazasında öz əksini tapmaması həqiqətən də auditor xidmətinin müasir tələblər baxımından təşkilinə və inkişafına ciddi maneələr yaradır. Auditin statistikasının formalaşmasının mövcud vəziyyətinin təhlili göstərir ki, auditor xidməti ilə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslər xidmətlə bağlı fəaliyyətlərində kifayət qədər müxtəlif yönümlü iqtisadi, statistik məlumatlar toplayıb, tədqiq etsə də, onların dövlət statistika orqanlarına, Ali Audit İnstitutlarına təqdim etdiyi hesabatlarda göstəricilər üzrə tam sistemlilik yoxdur. Eyni zamanda auditin aparılma prinsipi olan məxfiliyin gözlənilməsi sifarişçi subyektin fəaliyyəti ilə bağlı çoxsaylı məlumatların (mənfəət, zərər, debitor, kreditor borc, öhdəliklər və s.) geniş istifadəçilərə birbaşa çatdırılmasına imkan vermir. Eyni zamanda statistik məlumatlar, iqtisadi göstəricilər xidmətin təşkili və tənzimlənməsinə məsul olan icra orqanına təqdim edilməlidir. Lakin, bu sahədə də ciddi problemlər mövcuddur, belə ki, bir tərəfdən iqtisadi-statistik informasiya bazasının formalaşdırılmasına yönəlmiş hüquqi-normativ və metodoloji əsasların təkmil səviyyədə olmaması, digər tərəfdən isə xidmətin həyata keçirilməsində vacib amil olan məxfiliyin gözlənilməsi statistik-informasiya bazasının genişlənməsinə əks təsir göstərir.

Müasir auditor xidmətinin inkişafında tam və dolğun statistik bazanın formalaşdırılması və bu bazanın sahənin fəaliyyətini

xarakterizə edib, qiymətləndirməyə şərait yaradan bir sistem şəklində inkişafı xüsusi əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdəndir. Təbii ki, belə sistemli statistik baza yaradılarkən auditdə rəhbər tutulan prinsiplər nəzərə alınmalı və informasiyalar tam və dolğun şəkildə olmaqla daha çox auditor fəaliyyəti üzrə əldə olunan gəlirlilik səviyyəsini, mənfəət normasını, ümumi sahə və ayrı-ayrı xidmət növləri üzrə effektivlik göstəricilərini, əmək və peşə-ixtisas səviyyəsi ilə bağlı məlumatları və digər bu kimi kəmiyyət və keyfiyyət göstəricilərini əhatə etməlidir. Həmçinin, auditorların və audit təşkilatlarının təqdim etdiyi informasiyalar əsasında əldə olunan ümumi gəlirin həcmnin, onun ÜDM-də xüsusi çəkisinin, bu sahədə əmək məhsuldarlığının, orta qiymət göstəricilərinin, effektivlik və rentabellik səviyyəsinin müəyyənləşdirilməsində və bu informasiyaların sistemləşdirilməsində xidmətin tənzimlənməsinə məsul olan orqan əsas rol oynayıb, məsuliyyət daşımalıdır. Bundan başqa göstərilən xidmət növlərinin həcmnin, onun regionlar üzrə inkişaf səviyyəsinin müəyyənləşdirilməsinə də xüsusi diqqət yetirilməlidir. Bu prosesdə xidmətin təşkili və keyfiyyət səviyyəsini xarakterizə edən digər göstəricilərin də tərtibi (auditor adı almaq üçün təşkil olunan imtahanlar, verilən və ləğv olunan lisenziyalar, keyfiyyətə nəzarət qaydasında yoxalınan auditor və audit təşkilatlarındakı vəziyyət) məqsədəuyğundur.

Statistik bazanın formalaşma mərhələləri sərbəst auditor və auditor təşkilatlarının fəaliyyətindən başlayaraq, xidmətin təşkilinə və tənzimlənməsinə məsul olan orqanının süzgəcindən keçib, sistemləşdirilməklə dövlət statistika orqanına təqdim olunmalıdır. Son nəticədə ölkə üzrə hazırlanan statistik informasiya göstəricilərində audit xidmətləri üzrə də göstəricilərin olması həm sahənin inkişaf problemləri və perspektiv istiqamətləri üzrə tədqiqat və araşdırmalar aparılmasına əlverişli şərait yaratmış olur, həm də iqtisadiyyatın kompleks inkişaf istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsində, məqsədli iqtisadi və regional proqramların hazırlanmasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Statistik bazanın yaradılmasında digər mühüm istiqamət bilavasitə auditin aparılması və onun nəticələrinin formalaşdırılması ilə bağlı müxtəlif təyinatlı informasiya sisteminin təşkilidir. Lakin, informasiya bazası bilavasitə subyektdə auditor münasibətlərinin qurulması, auditin sahəvi texnoloji prosedur və amilləri ilə bağlı olduğu üçün, o bu sahədə tam və geniş statistik bazanın yaradılmasına xidmət edə bilmir (auditor sübutlarının toplanması, risklərin qiymətləndirilməsi, maliyyə təhlillərinin aparılması ilə bağlı informasiya təminatı).

Qeyd edilənləri yekunlaşdıraraq belə nəticəyə gəlmək mümkündür ki, auditin statistik bazası yaradılarkən iki istiqamətə xüsusi diqqət yetirilməlidir, birincisi, statistik bazanın yaradılmasının nəzəri-metodoloji əsaslarının təmin edilməsi (müvafiq standart və qaydalar əsasında), ikincisi, ictimai-könüllülük əsasında xidmət bazarında mövcud vəziyyətin qiymətləndirilməsi, bu sahədə peşə-nüfuz səviyyəsi üzrə informasiya təminatını formalaşdıran normativ əsasların yaradılması (müstəqil araşdırma, sorğu, reyting qiymətləndirmələri vastəsilə).

Audit xidmətinin müasir tənzimlənmə mexanizmi iqtisadi inkişaf proseslərindən, dövlətin iqtisadiyyatın tənzimlənməsindəki iştirak səviyyəsindən asılı olub, öz müxtəlifliyi ilə səciyyəli bilər. Xidmətin tənzimlənməsində dövlət, bazar-iqtisadi, ictimai, etik mexanizmlər mövcuddur. Xidmətin müasir tələb və təklif prinsipləri baxımından inkişafı onun müxtəlif tənzimləmə mexanizmlərinin formalaşması xüsusiyyətlərinin, bu sahədə mütərəqqi beynəlxalq təcrübənin ölkədə tətbiq imkanlarının öyrənilməsinə zəruriləşdirir.

Audit xidmətinin ictimai-iqtisadi proseslərdə oynadığı rol, onun dövlət, cəmiyyət, iqtisadiyyat üçün yüksək inam, etibar körpüsü yaradan aparıcı sahələrdən biri olmasını nəzərə alıb, bu sahədə daha təkmil tənzimləmə modellərinin sıx əlaqəli şəkildə tətbiq olunması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Belə ki, auditor rəyi, auditorun təqdim etdiyi informasiyalar öz neytrallığı, şəffaflığı ilə müxtəlif səviyyədə mühüm qərarların çıxarılmasına, proseslərin sonrakı gedişinin müəyyənləşdirilməsinə əsaslı şəkildə təsir

göstərir. Xüsusilə, qloballaşan və informasiyalı cəmiyyətin təşəkkül tapmağa başladığı müasir dünyada bu xidmətə olan ehtiyac durmadan artmaqdadır. Məhz bu baxımdan istər auditin biləvasitə qanunvericilik və hüquqi-normativ əsaslar üzərində tənzimlənməsini həyata keçirən dövlət modelinin, istərsə də sivil xidmət bazarının formalaşmasına, bu bazarda sağlam və etik normaları əsasında münasibətlər sisteminin yaranmasına şərait yaradan bazar - iqtisadi, ictimai-etik tənzimlənmə modellərinin tətbiqinə ehtiyac və tələblər artmaqdadır.

Auditin dövlət və ictimai tənzimlənmə modeli ilə bağlı diskusiya və mübahisələr genişlənməkdədir, daha doğrusu bu diskusiyalarda müvafiq tənzimlənmə mexanizmlərinin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi və burada onların fəaliyyət sferaları arasında sərhədlərin konkretləşdirilməsi problemlərinə xüsusi diqqət yetirilir. Auditor xidmətinin dövlət və ictimai tənzimlənmə mexanizmində üç əsas məsələ üzrə konsensus mövcuddur:

- dövlətin xidmət bazarına təsiri xüsusi zərurətdən irəli gəlir (mübahisə predmeti təsir həcmi ilə bağlıdır);
- müəyyən vaxtdan sonra dövlətin tənzimləyici rolu azalmalı və əksinə olaraq, ictimai tənzimlənmə mexanizminin mövqeyi artmalıdır (diskusiyalar əsasən dəyişmə tempinin gedişi ilə bağlıdır);
- auditin məsləhət xidmətlərinin tənzimlənməsi ümumi auditor xidmətlərinə nisbətən daha çox bazar və etik normalara, amillərə əsaslanmalıdır.

Audit xidmətinin müasir inışaf səviyyəsi bir daha göstərir ki, dövlət və ictimai tənzimlənmə mexanizmlərinin birgə fəaliyyəti xidmətin peşəkar tələblər və yüksək məsuliyyətlik səviyyəsində təşkilinə birbaşa zəmin yaradır. Artıq belə təcrübə bir çox ölkələrdə mövcuddur: bank sektorunda Milli Bankla, Banklar Assosiasiyasının təmsalında və s. Lakin, belə qarşılıqlı əlaqə və fəaliyyət zəruri normativ bazanın mövcudluğu, bu mexanizmlərin konkret funksiyalarının müəyyənləşdirilməsi və onların ümumi fəaliyyətdə bir-birini tamamlaması nəticəsində öz səmərəsini verə bilər (peşəkar auditorların hazırlanması, bu sahədə imtahanların

keçirilməsində ictimai tənzimləmə mexanizmlərindən istifadə olunursa, auditorların lisenziyalasdırılması məsələləri bilavasitə dövlət tənzimləmə mexanizminin funksiyalarına aid edilə bilər).

Audit xidmətinin inkişafında xüsusi əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdən biri də auditorların nüfuzlu ictimai birliklərinin təşəkkül tapmasıdır. Məhz belə nüfuzlu qurumların formalaşması auditor xidmətində özünü tənzimləmə mexanizminə keçid üçün münbit zəmin yarada bilər. Auditorların nüfuzlu, peşəkar birliklərinin, institutlarının formalaşmasında dövlətin, auditorların və auditor təşkilatlarının rolu böyükdür. Belə ki, dövlət bir və ya bir neçə könüllülük əsasında yaranan auditorların (audit təşkilatlarının) ictimai birliklərinin, institutlarının fəaliyyət göstərməsi üçün zəruri hüquqi, texniki məsələləri həll edir. Nəticədə isə xidmət bazarının yüksək peşəkarlıq və səriştəlilik səviyyəsində formalaşmasında önəmli rol oynayan və dövləti bu sahədə lüzumsuz təşkilatı-iqtisadi və inzibati problemlərin həlindən azad edən ictimai birliklərin, institutların yaranması məsələsi mümkünləşir və dövlətin müvafiq birliklərlə, ictimai institutlarla əməkdaşlığı müsbət nəticə verir. Auditorlar və auditor təşkilatları isə peşəkar və nüfuzlu ictimai birlik və institutlar vasitəsilə xidmət bazarında sivil normaların, etik qaydaların işləməsinə təmin edir, beynəlxalq audit əlaqələrinin genişləndirilməsinə, mütərəqqi təcrübənin öyrənilməsinə və digər bu kimi mühüm məsələlərin həllinə nail olurlar. Lakin, istər dövlət, istərsə də auditor və auditor təşkilatları formalaşacaq ictimai birliyin, institutun peşəkarlığına, yüksək nüfuzluluğuna əmin olmalı, bu istiqamətdə müvafiq qurumun fəaliyyəti ilə bağlı yüksək məsuliyyət norma və tələbləri müəyyənləşdirməlidir. Belə ki, auditorların ictimai birlikləri, institutları beynəlxalq auditor təşkilatlarının, institutlarının formalaşma tələblərinə, səviyyəsinə uyğunlaşmaqla, nəinki ölkədə, həmçinin beynəlxalq miqyasda ölkə auditorlarının fəaliyyətinin təşkilinə, onların maraqlarının qorunmasına (beynəlxalq bazarlara girişdə, xarici firma və müəssisələrlə əlaqələrinin yaradılmasında və s.) əvəzsiz xidmət göstərə bilərlər.

Auditin etik tənzimləmə mexanizminin inkişaf problemləri daha çox ictimai tənzimləmə mexanizminin problemləri ilə yaxınlıq təşkil edir. Etik tənzimləmə mexanizmi öz təbiəti baxımdan ictimai tənzimləmə mexanizmi ilə bir vəhdətdə və ya onun davamı kimi də özünü biruzə verir. Lakin, bu tənzimləmə modelinin inkişafı auditor xidmətinin peşəkar və yüksək etik norma və prinsiplərə uyğun təşkilinə yardım etməklə, digər tənzimləmə modellərinin müvəffəq işləməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərə bilər. Etik tənzimləmə mexanizminin tətbiqi qarşısında duran əsas problem onun auditor xidmətinin tənzimlənməsi sahəsindəki rolunun düzgün qiymətləndirilməsi, tənzimləmə vasitələrinin real istifadə imkanlarının müəyyənəşdirilməsi və bu sahədə normativ əsasların formalaşdırılması ilə bağlıdır. Bir çox ölkələrdə bu istiqamətdə müəyyən nəzərəcarpacaq tədbirlər həyata keçirilmiş, Peşə Etika Məcəlləsi, standartlar hazırlanmışdır. Lakin, bütün bu tədbirlər etik tənzimləmə mexanizminin çevik fəaliyyət vasitələrinin, elementlərinin yaradılmadığı bir halda öz zəruri səmərəsini vermir. Ümumilikdə, belə məcəllə və normativ əsaslar fəaliyyətin tənzimlənməsinə məsul orqanlar, ictimai təşkilatlar tərəfindən hazırlansa da, onların təsdiqi müvafiq dövlət orqanları (Parlament, Ədliyyə Nazirliyi) tərəfindən həyata keçirilməlidir. Belə yanaşma etik tənzimləmə mexanizminin hüquqi fəaliyyət əsaslarını təmin etməklə, xidmətin yüksək inkişaf səviyyəsinə nail olunmasına, digər tənzimləmə mexanizmlərinin qarşılıqlı əlaqəliliyinə və eyni məqsəd üçün fəaliyyətinə münbit zəmin yaratmış olar.

Digər bir problem etik tənzimləmə mexanizminin fəaliyyətinin, onun konkret həll etdiyi məsələlərin digər tənzimləmə mexanizmləri ilə (bazar-iqtisadi, dövlət-inzibati) əlaqə və ünsiyyətinin təşkili ilə bağlıdır. Belə ki, auditor xidmətinin hər hansı bir probleminin həlli, o cümlədən, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyanın fəaliyyətinin dayandırılması, onun ləğvi, üzvlükdən çıxarılma etik-tənzimləmə, inzibati-dövlət və bazar-iqtisadi tənzimləmə mexanizmlərinin fəaliyyət sferası (tədqiq obyektı) ilə də bağlı ola bilər. Məhz bu problemlərin həlli tənzimləmə mexanizmlərinin

hüquqi əsaslarının və metodoloji bazasının tətbiq istiqamətləri arasında ziddiyyətli və anlaşılmaz məqamların, baxışların olmamasını zəruriləşdirir. Bu baxımdan etik tənzimləmə mexanizminin hüquqi əsasları, fəaliyyət mexanizmi, metodları öz konkretliyi və digər tənzimləmə mexanizmləri ilə təkmil əlaqəlilikdə olmaqla hazırlanmalıdır.

Audit xidmətinin tənzimlənməsində bazar-iqtisadi mexanizmi öz geniş təsir imkanları ilə seçilir. Müvafiq mexanizmin elementlərinə keyfiyyətsiz auditə görə cərimə sanksiyalarının tətbiqini, auditorun mülki məsuliyyətinin sığortalanmasını, sərbəst (müstəqil) auditorların və auditor təşkilatlarının reytinginin hazırlanmasını, audit xidməti və onun məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı tender, seçim prosedurunun tətbiqini, xidmət bazarında sivil rəqabət mühitinin yaradılmasını və digər bu kimi amilləri aid etmək mümkündür. Qeyd edilən iqtisadi tənzimləmə mexanizminin elementlərinin tətbiqinə inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində tez-tez rast gəlinir. Bu amil isə həmin ölkələrdə bazar iqtisadi tənzimləyici mexanizmin geniş və təkmil inkişafı nəticəsində mümkünləşmişdir. Bazar münasibətlərinin inkişaf etməyə başladığı bir çox ölkələrdə, o cümlədən MDB ölkələrində müvafiq mexanizmin tam tətbiqi öz müsbət həllini tapmamışdır. Belə ki, keyfiyyətsiz auditor xidmətinə görə lisenziyanın fəaliyyətinin dayandırılması və ya ləğvi bazar - iqtisadi amilləri, tənzimləmə elementləri ilə birbaşa bağlı olsa da, bu proses inzibati tənzimləmə mexanizminin vasitəsi ilə həyata keçirilir və bu ölkələrdə məsələyə bir yönümlü, daha doğrusu inzibati mexanizmin tətbiqi üzrə (dövlət-tənzimləmə) yanaşma özünü aydın göstərir. Bütün bu hallar isə auditor xidməti sahəsində bazar-iqtisadi tənzimləmə mexanizminin tam təşəkkül tapmaması, onun qanunvericilik və normativ-metodoloji bazasının zəif inkişafı ilə bağlıdır. Müasir audit təcrübəsində iqtisadi və inzibati tənzimlənmə sahəsində mövcud olan hüquqi - normativ baza bir-biri ilə əlaqəli formada mütəmadi olaraq təkmilləşdirilir. Məsələn, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyanın ləğvi və digər bu yönümlü məsələlərin həyata keçirilməsi sırf iqtisadi amillərlə, keyfiyyətsiz xidmətin göstərilməsi, haqsız

rəqabət halları, peşə-məsuliyyətinin aşağı səviyyəsi, auditor risklərinin sığortalanmaması və ya bu sahədə digər ciddi nöqsan və pozuntularla bağlı olur. Xidmətin tənzimlənməsində belə mexanizmlərin qarşılıqlı fəaliyyətinin təmin edilməsi (inzibati, iqtisadi) praktik təcrübədə öz yüksək səmərəsini verə bilər. Belə ki, son vaxtlar ciddi müzakirə obyektinə çevrilən, iqtisadi inkişafa mənfi təsir göstərən və korrupsiyanın çiçəklənməsinə münbit zəmin yradan «qara audit»lə mübarizədə yalnız inzibati metod və mexanizmdən istifadə öz müsbət bəhrəsini vermir. Bu proseslərin qarşısının alınması ilə bağlı auditdə bazar-iqtisadi mexnizm və metodlarından istifadə edilməsi, belə mənfi meyəllərin ilkin yaranma mənbəyinin müəyyənləşdirilməsinə və ona qarşı səmərəli mübarizə üsullarının tətbiqinə geniş imkanlar açır. Xüsusilə, qara auditin aradan qaldırılması ilə bağlı profilaktik tədbirlərin görülməsində iqtisadi və inzibati metodlardan birgə istifadə edilməsi əhəmiyyət kəsb edir (qara auditin yaranmasına səbəb olan subyekt və auditora qarşı müvafiq qanunvericilik, normativ-hüquqi, metodoloji bazanın, standartların yaradılması və tətbiqi).

İqtisadi tənzimləmə vasitələri xidmət bazarında auditin digər neqativ forması olan boz auditə qarşı da səmərəli mübarizə aparılmasını mümkünləşdirir. Qara auditdə audit aparılmadığı haldı müsbət auditor rəyinin verilməsindən söhbət gedirsə, boz auditdə əksinə auditin aparılması təəsüratı yaradılır, üzdə zəruri texniki prosedurların (sənədləşdirmə, rəsmiləşdirmə və s.) icrası haqqında fikir formalaşdırılır. Əslində isə bu yalnız təəsürat olaraq qalır və təsərrüfat subyektində heç bir audit aparılmır, ya da əksinə auditin nəticələri saxtalaşdırılır. Belə acı təcrübə artıq beynəlxalq praktikada özünü göstərməkdədir. Qara auditdə olduğu kimi, boz auditə qarşı bir yönümlü, yalnız inzibati metodlarla mübarizə aparmaq mümkün olmur, burada bazar-iqtisadi metodlardan istifadə olunması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Belə ki, cərimə sanksiyalarının tətbiqi, auditor məsuliyyətinin sığortalanması nəticəsində konkret auditə aparmış fiziki və hüquqi şəxsin məsuliyyət meyarlarının dəqiqləşdirilməsi auditorların özlərinin peşə fəaliyyətinə daha ciddi yanaşmasını

tələb edir. Eyni zamanda xidmət bazarına daxil olan sərbəst auditorun və ya auditor təşkilatının təsərrüfat subyekti ilə yaratdığı münasibətlərə də bu vasitələr öz səmərəliliyi baxımından təsir göstərir. Məsələn, audit müqaviləsi bağlanarkən hər iki tərəfin (auditor və təsərrüfat subyektinin) inzibati məsuliyyəti ilə yanaşı, iqtisadi məsuliyyəti və buna uyğun olaraq onların hüquq və vəzifələri müəyyənləşdirilir, auditorun və audit təşkilatının nüfuzu, fəaliyyətinin sığortalanması və digər bu kimi mühüm amillər nəzərə alınır. Belə yanaşma təsərrüfat subyekti keyfiyyətsiz audiddən, maliyyə itkilərindən, nüfuzunu itirməsindən sığortalamaqla, xidmət bazasına təsadüfi auditorların (auditor təşkilatlarının) daxil olmasının qarşısına sədd çəkir.

Eyni zamanda belə yanaşma xidmət göstərən auditoru peşə fəaliyyətinə daha ciddi və yüksək tələblər səviyyəsində yanaşma zərurəti ilə üzləşdirməklə, onun müstəqilliyinin qorunub saxlanılmasında, təsərrüfat subyekti tərəfindən ona qarşı gözlənilməz təsirlərin qarşısının alınmasında, auditin nəticələrinin obyektivlik və şəffaflıq prinsipləri əsasında formalaşmasında mühüm rol oynayır. Xüsusilə, auditorlara qarşı qaldırılan iddialarda, məhkəmə araşdırmalarında inzibati və iqtisadi mexanizmin qarşılıqlı əlaqəsinin mövcudluğu və onların müddələrinin tamlıqla gözlənilməsi prosesi, problemli məsələni auditorun xeyrinə həll etmək imkanlarını genişləndirir. İqtisadi tənzimləmə metod və vasitələr üzrə müddələrin xidmət haqqında hüquqi - normativ və digər müvafiq qanunvericilik sənədlərində öz aydınlığı və konkretliyi ilə təsbit olunması xidmət bazarında sağlam rəqabət münasibətlərinin yaradılmasına, keyfiyyətsiz və mənfəətlə auditorun qarşısının alınmasına, auditor xidmətinin nüfuzunun yüksəldilməsinə və ona qarşı olan inamın artmasına, bu sahədə mövcud olan mübahisələrin sivil üsullarla həllinə əhəmiyyətli şəkildə təsir göstərir.

İqtisadi metodların tətbiqi ciddi hazırlıq tədbirlərinin həyata keçirilməsini zəruriləşdirir. Belə ki, auditorların peşə məsuliyyəti üzrə hüquqi bazanın yaradılması, auditor məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanmasının iqtisadi-texniki prosedurlarının hazırlanması, cərimə sanksiyalarının tətbiq istiqamətlərinin

müəyyənləşdirilməsi bu sahədə öz əhəmiyyətliyi ilə çıxış edən məsələlərdəndir. Xüsusilə, cərimə sanksiyalarının tətbiqi qara və keyfiyyətsiz auditin üzə çıxarılması kimi ciddi texnoloji məqamlarla üzləşir. Bu baxımdan auditin normativ-metodoloji bazası, standartları da müvafiq iqtisadi mexanizmin tətbiqinə uyğun olub, onun işləməsinə zəmin yaratmalıdır. Həmçinin, cərimə sanksiyalarının sifarişçi tərəfə dəymiş tam zərər və ya bağlanmış auditor müqaviləsinin dəyər misilləri üzrə ödənilməsi ilə bağlı fikir ayrılıqlarının da mövcud olması bu mexanizmin tətbiqi sahəsində ciddi problemlər yaradır. Bütün bu amillər isə mövcud qanunvericilik və normativ-metodoloji bazanın təkmilləşdirmə zərurətini, onların xidmət bazarının məqsədlərinə çevik reaksiya vermək tələbini gündəmə gətirməkdədir.

İqtisadi tənzimlənmə mexanizminin tətbiqində audit risklərinin, məsuliyyətinin sığortalanması amili də xüsusi zərurdən irəli gəlir. Sığortalanma xidmətin göstərilməsində auditorun və ya auditor təşkilatının məsuliyyətini artırmaqla, bu fəaliyyət növünün keyfiyyətinin yüksək olmasında digər bir tərəfin, sığorta orqanlarının nəzarətini gücləndirir. Belə yanaşma artıq auditor xidmətinin tənzimlənməsinə məsul olan orqan ilə yanaşı, sığorta orqanının da bu xidmətin peşəkar və yüksək tələblər səviyyəsində həyata keçirilməsində maraqlı olmasına əsaslı təsir göstərir. Beynəlxalq təcrübədə audit xidməti sahəsində sığortala məcburi və könüllü auditdə həyata keçirilir. Belə ki, məcburi auditdə müqavilə şərtlərinə əməl olunmasını və məsuliyyət risklərinin sığortalanması zəruri hal kimi əhəmiyyət kəsb edir. Könüllü auditdə isə sığorta üzrə tələblər daha çox sifarişçi subyektin mövqeyindən asılı olaraq, öz müxtəlifliyi ilə fərqlənə bilər.

Sığortanın iqtisadi mexanizmin bir aləti kimi auditə təsiri müxtəlif şəkildə təzahür edə bilər. Bbirincisi, bu alətin tətbiqi xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitini gücləndirməklə, auditorların və ya auditor təşkilatının müflisləşməsinin qarşısını alır. İkincisi, sığortaçı dəymiş zərərlə bağlı sığorta dəyərinin ödəməmişdən əvvəl auditin keçirilməsi ilə bağlı əsaslandırılmış sənədlər, sığorta hadisəsi ilə bağlı məhkəmə qərarının olmasını

tələb edir. Bu isə sərbəst auditorun və ya auditor təşkilatının xidmət bazarındakı nüfuzu ilə bağlı olduğundan, o auditin daha peşəkar və səriştəli şəkildə aparılmasına çalışır. Üçüncüsü, auditorun qeyri-peşəkarlığı, məsuliyyətsizliyi adətən onun özü üçün ciddi problem yaradaraq, onun fəaliyyətilə bağlı yaranan problem qeyri-sığorta hadisəsi kimi qiymətləndirilir, sifarişçiyə dəymiş zərərin məsuliyyəti auditorun və ya auditor təşkilatının üzərinə düşmüş olur. Dördüncüsü, xidmət bazarında yüksək nüfuza malik, peşəkar və etibarlı auditor və auditor təşkilatlarına qarşı sığorta təşkilatları sığorta şərtlərinin daha sərfəli şərtlərini tətbiq etməklə, onların fəaliyyətinin genişlənməsinə münbit zəmin yaratmış olurlar. Məhz bu baxımdan audit xidmətinin tənzimlənməsində öz ciddi maraqlarını göstərən sığorta təşkilatları auditor və ya audit təşkilatları, onların fəaliyyəti haqqında daha geniş və təkmil informasiyaya malik olmaqla, bu xidmətin həyata keçirilməsində ikinci məsul bir orqan, tənzimləyici qurum kimi çıxış edirlər. Auditin keçirilməsi ilə bağlı öz peşə məsuliyyətini, risklərini sığortalayan auditor və ya auditor təşkilatı sığorta təşkilatına xidmətin təşkili və keçirilməsi ilə bağlı öz proqram təminatı, fəaliyyəti, peşəkarlıq səviyyəsi və nüfuzu haqqında zəruri informasiyaları təqdim edir. Təqdim olunmuş informasiyalar sığorta təşkilatı, onların ekspertləri tərəfindən yoxlanıldıqdan, qiymətləndirildikdən sonra sığorta müqaviləsi, onun şərtləri haqqında fikir formalaşır. Təbii ki, belə ciddi prosedurun mövcudluğu auditor xidmətinin səmərəli təşkilinə və tənzimlənməsinə öz müsbət töhfəsini verə bilər. Bütün bunlar isə auditor xidməti ilə bağlı mövcud hüquqi-normativ və metodoloji bazanın təkmilləşdirilməsində sığorta prosedurlarının və amillərinin ciddi şəkildə nəzərə alınmasını, xidmətin perspektiv inkişaf konsepsiyasının, strategiyasının hazırlanmasında bu amillərə xüsusi diqqət yetirilməsini zəruriləşdirir.

Audit xidmətinin sığortalama prosesinin təşkilində xidmət bazarının reytingnin (auditor və auditor təşkilatları üzrə) aparılması, auditorun və auditor təşkilatının təsərrüfat subyekti tərəfindən təkmil seçim prosedurunun, mexanizminin olması

xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Belə prosedur və mexanizmlərin mövcudluğu həmçinin auditorlar və auditor təşkilatları haqqında geniş ictimaiyyətdə şəffaf, obyektiv informasiya formalaşdıraraq, xidmət bazarında sivil rəqabət mühitinin yaradılmasına öz təsirini göstərir.

Ölkədə audit xidmətinin iqtisadi tənzimləmə mexanizmindən istifadə istiqamətində müəyyən addımların atılması ilə bağlı müəyyən cəhdlər göstərilə də, bu hələ ki, gözlənilən nəticəni verməmişdir. Bütün bunlar auditor xidmətinin yenidən formalaşmağa başlaması, xidmətin tənzimlənməsi ilə bağlı ilkin olaraq qanunvericilik və hüquqi-normativ bazanın inzibati istiqamətliliyinə üstünlük verilməsi, ölkədə iqtisadiyyatın tənzimlənməsi sahəsində kifayət qədər iqtisadi metodların formalaşdırılmaması ilə bağlıdır.

İqtisadi tənzimləmə mexanizminin inkişafı inzibati tənzimləmə mexanizminin mövcudluğunu inkar etmir, əksinə onunla qarşılıqlı əlaqəliliyin təşkilini, sıx hüquqi bağlantının formalaşmasını gündəmə gətirir. Məsələn, keyfiyyətsiz auditlə bağlı mübahisələrin həlli, mövcud qanunvericiliyin gözlənilməsi ilə bağlı araşdırmaların aparılması, lisenziyanın fəaliyyətinin dayandırılması və ya ləğvi (məsul icra orqanlarına müraciət, məhkəmə araşdırması və onların nəticələri) inzibati tənzimləmə mexanizmi ilə bağlı olsa da, zərər çəkmiş tərəfin xeyrinə auditor və ya auditor təşkilatından cərimənin tutulması, onun peşəkar nüfuzun itirilməsi iqtisadi tənzimləmə mexanizminin tətbiqi ilə mümkün olur. İqtisadi tənzimləmə mexanizmi xidmət bazarının perspektivdə ictimai və özünü tənzimləmə modelinə keçəndə də mühüm rol oynayır.

Beynəlxalq aləmdə iri audit təşkilatları ilə bağlı yaranan ciddi qalmaqallar, inkişaf etmiş ölkələrin (ABŞ, Avropa Birliyi) ölkələri xidmət bazarında baş verən nöqsan və pozuntular istər inzibati, istərsə də iqtisadi tənzimləmə mexanizminin əsaslı şəkildə təkmilləşməsini, bu prosesdə ictimai-dövlət mənafelərinin daha geniş nəzərə alınmasını vacib şərt kimi qarşıya qoymaqladır. Eyni zamanda bu mexanizmlərin digər qanunvericilik və hüquqi - normativ baza ilə üzvi surətdə

əlaqələndirilməsi (Mülki, Vergi, Cinayət Məcəllələri, sahəvi qanunlar və s.) artıq öz əhəmiyyətliliyi ilə çıxış edir. Belə ki, beynəlxalq neft şirkəti olan «Ernon»la beynəlxalq auditor firması «Artur Andersen» arasında baş vermiş ciddi maliyyə qalmaqalı əslində ABŞ və dünya iqtisadiyyatında böhran halının yaranması üçün öz təsirini göstərmişdir. Bu ölkələrin xidmət bazarında iqtisadi tənzimləmə mexanizminin tətbiqi mövcud olsa da, qeyd olunan firmanın süqutu, nüfuzunun və müştərilərinin itirilməsi, bağlanması (digər iri audit firması olan Ernest ənd Yanqla birləşməsi) ilə özünü göstərmişdir. Lakin, bu iki transmilli şirkət (neft və auditor şirkəti) arasında yaranan problemlər onların digər ölkələrdəki fəaliyyətində də mövcud olmuşdur. Göstərilən nümunədə subyekt-auditor təşkilatlarının gizli sövdələşməsi, birgə neqativ, qanunvericilik və hüquqi bazaya zidd hərəkətləri beynəlxalq miqyaslı qalmaqalın meydana gəlməsinə, keyfiyyətsiz-boz auditin təşəkkül tapmasına təkan vermişdir. Məhz inzibati-iqtisadi tənzimləmə mexanizminin qeyri-təkmilliyi problemin vaxtında üzə çıxarılmamasına zəmin yaratmışdır.

Audit xidmətinin inkişaf problemlərindən biri olan qanunvericilik və metodoloji bazanın müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Xidmətin müasir inkişafına ciddi təsir göstərən məsələlərdən biri məhz qanunvericilik bazasının tez-tez müşahidə olunan ziddiyyətli məqamları, burada xidmətin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı vacib prosedurların nəzərə alınmaması ilə bağlıdır. Xüsusilə, auditedən keçməli olan subyektlərin təsnifləşdirilməsi, keyfiyyətsiz auditə qarşı ciddi məsuliyyət tələblərinin müəyyənləşdirilməməsi, auditor-təsərrüfat subyekt münasibətlərinin tam təkmilliyilə formalaşdırılmaması, auditor olmaqla bağlı peşə-ixtisas tələblərinin kifayət qədər mükəmməl tələblər səviyyəsində qoyulması, auditorun peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi üzrə şərtlərin müəyyənləşdirilməsi sahəsində qanunvericilik və normativ-metodoloji bazada qeyri-tamliqların, çatışmazlıqların olması özünü sonradan xidmətin təşkilində və tənzimlənməsində açıq şəkildə biruzə verir. Müasir qanunvericilik bazası xidmətin inzibati, iqtisadi, etik prinsip və tələblər baxımından peşəkarcasına

tənzimlənməsinə xidmət göstərməlidir. Lakin, bu ölkələrdə qeyd edilən zəruri prinsip və tələblərdən yalnız inzibati amillər qanunvericilik və hüquqi bazada öz əksini tapmışdır. Bütün bu amillər isə xidmətin daha çox bir tərəfli, sırf inzibati mexanizm üzrə tənzimlənməsinə şərait yaratmaqda, sivil və peşəkar xidmət bazarının formalaşdırılmasında ciddi problemlər yaradır.

Digər mühüm problem auditor xidməti haqqında mövcud qanunvericilik bazasında olan müddələrin çox vaxt bu sahənin tənzimlənməsi ilə bağlı qəbul edilən hüquqi-normativ sənədlərdə (Nazirlər Kabineti, xidmətin tənzimlənməsinə məsul müvafiq orqanı tərəfindən sənədlərdə qəbul edilən) eyniliklə təkrarlanmasıdır. Qanunvericilikdə təsbit olunan müddəalar xidmətin təşkili və tənzimlənməsinin əsas istiqamətlərini müəyyənləşdirdiyi halda, digər sonrakı hüquqi belə müddəalar konkret və aydın işlək-tənzimləmə mexanizmini əks etdirməklə, geniş açıqlanmalıdır. Belə ziddiyyətli hal əksər hallarda auditor xidməti ilə bağlı qanunvericilikdə olduğu kimi, digər hüquqi sənədlərdə də xidmətin dövlət-inzibati tənzimləmə məqamlarının üstünlük təşkilinə imkan verir. Müvafiq hüquqi sənədlərdə digər tənzimləmə mexanizmləri ilə bağlı olan bəzi anlayışlar, açıqlamalar verilir (keyfiyyətsiz auditin aparılması, auditor-subyekt münasibətləri və s.)

Audit xidməti ilə bağlı qanunvericilik bazasında müəyyən dağınıqlıq da özünü göstərir. Belə ki, xidmətin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı bir çox vacib məqamlar bəzən auditor xidməti haqqında əsas qanunvericilik sənədlərində olmadığı halda, bu müxtəlif məcəllələrdə, sahəvi qanunlarda öz əksini tapır (məsələn, auditdən keçilməsi ilə bağlı Mülki və Vergi Məcəlləsində, auditor xidmətinin təşkili ilə bağlı bank, sığorta, investisiya, fond birjalari, səhmdar cəmiyyətləri, bələdiyyələr və s. qanunvericilik aktlarında) Bütün bunlar isə xidmətin təkmil təşkili və tənzimlənməsi sahəsində müəyyən xaos, uyğunsuzluq yaradır.

Digər tərəfdən, istər audit xidməti haqqında qanunda, istərsə də digər qanunvericilik sənədlərində auditin aparılması üzrə ciddi və konkret məsuliyyət tələbləri, meyarları aydın əks

olunmadığından bu amil özünü xidmətin göstərilməsində məsuliyyətdən yayınmalarla, keyfiyyətsiz auditin təşəkkül tapması, xidmət bazarında haqsız rəqabət hallarının baş alıb getməsi ilə biruzə verir. Nəticədə isə nəinki auditor xidmətinin inkişafı sahəsində ciddi problemlər yaranır, eyni zamanda bu tendensiya beynəlxalq təcrübədə olduğu kimi iqtisadi inkişaf proseslərinə, informasiyalı cəmiyyətin formalaşmasına mənfi təsir göstərməklə, geniş xidmət istifadəçilərinin maraq və mənafeələrinin tapdanmasına gətirib çıxarır.

Audit xidmətinin inkişafında normativ-metodoloji bazanın təkmilliyi vacib amil kimi qiymətləndirilməlidir. Auditin yenicə təşəkkül tapdığı ölkələrdə milli audit standartlarının hazırlanması istiqamətində ilkin addımlar atılmaqdadır, eyni zamanda bu standartların, beynəlxalq standartlara, onların metodoloji bazasına yaxınlaşdırılmasına başlanmışdır. Lakin, bu təcrübəni tam başa çatmış, bitmiş səviyyədə qiymətləndirmək mümkün deyildir və bu sahədə vacib problemlər qalmaqdadır. Belə ki, milli audit standartlarının Beynəlxalq Audit Standartlarına (BAS) uyğunlaşdırılması, onların müasir iqtisadi inkişafın tələbləri nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsi auditor xidmətinin inkişafına yönəlmiş mühüm məsələlərdən biri kimi əhəmiyyət kəsb edir. Xüsusilə, auditin aparılması üzrə norma və texnoloji prosedurların beynəlxalq audit təcrübəsinə, BAS-ın tələblərinə uyğun təkmilləşdirilməsi xidmətin təşkili və tənzimlənməsinin inkişafına xidmət edə bilər. Eyni zamanda beynəlxalq təcrübənin yerli təcrübə ilə uzlaşdırılması, metodoloji-standart bazasında bununla bağlı zəruri açıqlamaların verilməsi, nümunələrin, şərhlərin əks etdirilməsi onların tətbiqi imkanlarını artırır.

Əksər hallarda beynəlxalq təcrübəyə əsasən hazırlanan milli standartlar yerli xidmət bazarının iştirakçıları (auditor, təsərrüfat subyekti) üçün ciddi problemlər yaradır. Belə ki, müvafiq standartlar hazırlanarkən daha çox beynəlxalq təcrübənin olduğu kimi tətbiqi məqsədləri güdülür, burada milli iqtisadi inkişafın xüsusiyyətləri, xidmət bazarının mövcud vəziyyəti nəzərə alınmır və ya əksinə milli iqtisadi inkişafın beynəlxalq iqtisadi inkişafı koordinasiya lazımcı qismətləndirilmir. Təbii ki, bu da

standartların tətbiq imkanlarını daraltmaqla, onların məqsədi və təyinatı baxımından istifadəsini zəiflədir.

Başqa bir problem onunla bağlıdır ki, beynəlxalq təşkilatlara üzv olduqca, beynəlxalq normativ-metodoloji bazanın üzv ölkələrdə tamlıqla istifadəsinə bu mötəbər qurumlar daha çox səy göstərir, müvafiq məqsədlə maliyyə və texniki yardımları göstərilir. Belə təcrübə müvafiq ölkələrdə beynəlxalq mühasibat standartlarının, maliyyə hesabatları standartlarının tətbiqində də özünü aydın göstərir. Bu tədbirlərin həyata keçirilməsi məqsədilə dövlət proqramlarının hazırlanmasına və onların reallaşdırılmasına kömək üçün (Beynəlxalq Maliyyə İnstitutları, Dünya Bankı, Beynəlxalq Valyuta Fondu) texniki-maliyyə dəstəyini artırır. Bütün bu proseslərdə yaranan ciddi problem müvafiq standartların hazırlanmasının mövcud iqtisadi inkişaf prosesi ilə sıx təmasda və əlaqədə formalaşmamasıdır. Belə ki, bir çox ölkələrin təcrübəsində müşahidə olduğu kimi beynəlxalq normativ-metodoloji baza, standartlar hazırlanır, lakin onların fəaliyyət mexanizmi, tətbiqi istiqamətləri tam təmin edilmir, bu mühüm məsələ ikinci plana keçir.

Standartların tətbiqi məsələsində onların məcburi və könüllülük istiqamətlərinə xüsusi diqqət yetirilməli, belə istiqamətlik müəyyənləşdirilərkən auditin növləri (məcburi və könüllü), onun nəticələrinin ünvanlığı, auditdə maraqlı olan tərəflərin, xidmət istifadəçilərinin mənafelərin gözlənilməsi və digər bu kimi mühüm məsələlər nəzərə alınmalıdır. Məhz standartların məcburi və könüllü tətbiqinin əsasında təsərrüfat subyektinin mövcud vəziyyətinin kompleks təhlili, auditor risklərinin düzgün qiymətləndirilməsi, kifayət qədər sübutların toplanması və auditor rəyinin məqsədi üzrə formalaşdırılması kimi vacib və əhəmiyyətli prosedurlar durmalıdır. Auditor xidmətinin göstərilməsində standartların, normativ-metodoloji bazanın məcburi və könüllü tətbiqinin düzgün və aydın qiymətləndirilməməsi qeyri-peşəkar və keyfiyyətsiz auditin göstərilməsi üçün şərait yaratmaqla, auditorların bununla bağlı müxtəlif instansiyalarda (məhkəmə orqanları və s.) öz işlərinin müdafiəsi zamanı ciddi çətinliklər törədir.

Audit standartlarının terminoloji bazası da öz mürəkkəbliyi, bəzən də ziddiyyətli məqamları ilə diqqəti cəlb edir. Bunlar texniki tərcümə qüsuru, anlayışların və standartlarda əks olunan məqamların, prosedurların milli xidmət bazarında analoqunun olmamasından irəli gəlir. Belə hallarda çox vaxt müvafiq məqam və prosedurların ya təkmil texniki tərcümə versiyasına, ya da hansısa dərk edilən formada şərhinə üstünlük verilməlidir. Təbii ki, bütün bunlar da standartların tam təkmilliyi ilə hazırlanmamasına, onun tətbiq mexanizminin istənilən şəkildə formalaşmamasına öz əks təsirini göstərir. Çox vaxt belə standartları müddəalar ümumi söz yığını olmaqla, auditdə konkret proseslərin, məqamların, problemlərin araşdırılmasında aydın təəssürat yaratmır.

Milli audit standartları həm xidmətin təşkili və təkmilləşdirilməsi, həm də xidmətdə maraqlı olan tərəflərin mənafelərinin qorunması baxımından əhəmiyyətlidir. Məhz bu məqsədlə, standartların təkmil işlək mexanizminin formalaşması və onların geniş istifadəçilər üçün aydın və izahlı olması ilə bağlı metodoloji sənədlər üzrə şərhlərin hazırlanmasına ehtiyac yaranır. Xüsusilə, standartlar üzrə hazırlanan şərhlər onun müddəalarının mürəkkəb məqamlarını, prosedurlarını kifayət qədər əhatəli əks etdirməlidir. Standartların və normativ-metodoloji sənədlərin xidmət bazarının dəyişən tələblərinə uyğunlaşdırılması, zaman keçdikcə mütəmadi olaraq, onların təkmilləşdirilməsi amili də vacib məsələ kimi nəzərə alınmalıdır.

Audit xidmətində qiymət və onun yaranma mərhələsi ciddi araşdırma obyektinə çevrilməkdədir. İqtisadiyyatda, xidmət sahələrində olduğu kimi auditor xidmətində də qiymətqoymanın müxtəlif, o cümlədən, xərc, parametrik, istehlak təlabatının nəzərə alınması ilə bağlı xərc və s. metodlarından istifadə edilə bilər. Müasir xidmət bazarında vahid qiymət siyasəti və onun əsasında formalaşan normativ əsaslar yoxdur, qiymət amilinə yanaşmada beynəlxalq və yerli təcrübələrdə müxtəliflik özünü göstərir. Bu baxımdan auditor xidmətinin qiymətqoyma sahəsində mövcud metod və vasitələrin ayrı-ayrılıqda öyrənilməsi, onların üstün və

çatışmaz cəhətlərinin tədqiqi hazırda sahənin inkişafı qarşısında duran vacib məsələlərdən biri sayılır.

İqtisadiyyatda tətbiq edilən əmək haqqı ödəniş sisteminin akkord, vaxtamuzd, işəmuzd, kombinəedilmiş formalarının auditor xidmətində tətbiqi xüsusiyyətləri öyrənilməkdədir. Audit xidməti sahəsində istifadə oluna bilən əmək haqqı ödəniş sistemlərinin müqayisəsi də aparılmaqdadır. Müasir təcrübədə auditor xidmətinin təbiəti ilə müəyyən uyğunluq təşkil edən vaxtamuzd ödəniş sistemi geniş yayılmışdır. Müvafiq sistemin iki mühüm nöqsanı mövcuddur: birincisi, qiymətin formalaşma kalkulyasiyası zamanı xidmət göstərən tərəfindən xərclərin şişirdilməsi, ikincisi bu ödənişin tətbiqi zamanı müasir texnoloji vasitələrin (informasiya-kommunikasiya texnologiyası, müxtəlif proqram təminatları və s.) tətbiqinə stimulun azalması.

Qiymətin dövlət tənzimlənməsi ilə bağlı müəyyən baxışlar da mövcuddur, belə yanaşma daha çox dövlətin bazar tənzimləmə proseslərindəki iştirak payının artmasından irəli gəlir. Lakin, hələ ki, onun konkret və səmərəli işlək mexanizminin tapılması sahəsində kifayətedici irəliləyişlər əldə olunmamışdır. Belə tənzimləmə mexanizmi qlobal proseslərin inkişaf etdiyi müasir dövrdə öz məqsəduyğunluğunu itirməkdədir. Həmçinin, auditor xidməti bazarında qiymətin tənzimlənməsində ictimai auditor birliklərinin, institutlarının da rolunun əhəmiyyətliyi nəzərdən qaçmır. Belə tənzimləmə mexanizmində etik-peşə norma və prinsiplərindən istifadənin mümkünlüyü də bu sahədə xüsusi maraq kəsb edir.

Audit xidmətinin qiymətinin tənzimlənməsində məcburi və könüllü (məsləhət xidmətləri) xidmət növləri arasında fərqlilik mövcud ola bilər. Məcburi auditin təşkili və aparılmasında ciddi tənzimləmə üsullarından, hüquqi-normativ bazadan istifadə edildiyi üçün bu sahədə qiymətqoyma prosedurunun daha çox uyğun normativ-metodoloji əsaslarla əlaqələliyini təmin etmək, qiymətin tənzimlənməsi ilə bağlı müəyyən normativlər hazırlamaq mümkünləşir. Könüllü audit və məsləhət xidmətlərində bazar-iqtisadi mexanizminin geniş təşəkkül

tapmasına, burada qiymətin yaranmasında liberal və digər müxtəlif forma və metodlardan istifadə olunmasına imkanlar artır.

Xidmət bazarında qiymətin yaranması ilə bağlı bir çox vacib problemlərin, o cümlədən qiymətin yaranmasına təsir edən amillərin araşdırılması, bazarda qiymət mübarizəsinin və onun yaranma səbəblərinin müəyyənləşdirilməsi, auditor xidmətlərinin qiymət dinamikası və xidmətlərin statistik bazası əsasında qiymətlərin artım tempinin təhlili və digər bu kimi vacib məsələlərin tədqiqi auditin inkişafı baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Audit xidmətinin tənzimlənməsi ilə bağlı həyata keçirilən tədbirlər nəticə etibarlı ilə xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə yönəlir. Problemin zəruriliyi onunla bağlıdır ki, məhz keyfiyyətli auditor xidmətinin göstərilməsi xidmət bazarında və artıq beynəlxalq təcrübədə tez-tez müşahidə olunan qara auditin qarşısının alınmasında, onunla mübarizədə ən effektiv vasitə kimi əhəmiyyət kəsb edir. Auditin keyfiyyətinin yüksəldilməsi inzibati, iqtisadi və etik tənzimləmə mexanizmlərinin məqsədəuyğun təşkili ilə sıx bağlıdır və xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi geniş və təkmil tənzimləmə metodlarından istifadəni zəruriləşdirir.

Göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsində sifarişçi və auditor maraqları ilə kifayətlənmək məqsədəuyğun deyil. Burada subyektin fəaliyyətində maraqları olan digər tərəflərin (dövlətin, cəmiyyətin, təsisçilərin, kreditordların digər tərəflərin) də mövqeyi ciddi nəzərə alınmalıdır. Məhz bu baxımdan xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsində xidmətin çoxsaylı istifadəçilərinin də maraqlarının nəzərə alınması vacib məsələ kimi əhəmiyyət kəsb edir. Həmçinin, məsləhət xidmətlərinin göstərilməsində bir çox liberal tənzimləmə metod və üsullarından geniş istifadə olunsada, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi amilinə diqqətin artırılması öz vacibliyi ilə çıxış edir. Xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi ilk növbədə ciddi inzibati tənzimləmə mexanizminin mövcudluğunu da gündəmə gətirir. Belə ki, keyfiyyətsiz auditə görə lisenziyanın ləğvi proseduru keyfiyyətsiz auditin aparılmasının və nəticələrinin üzrə

çıxarılmasından birbaşa asılıdır. Lakin, inzibati tənzimləmə mexanizminin üstün təşkili keyfiyyətsiz auditə qarşı mübarizədə gözlənilən səmərəli nəticəni verə bilmir. Belə ki, məcburi auditin nəticələri sifarişçi tərəf üçün açıqlanır və onunla geniş müzakirə obyektinə çevrilir. Auditin məsləhət xidmətləri üzrə əldə olunan nəticələrdə isə sifarişçi maraqları fəaliyyətdə maraqları olan digər tərəflərlə daha çox üst-üstə düşür, (fəaliyyətin sağlamlaşdırılması, genişləndirilməsi, idarəetmə orqanı tərəfindən qəbul edilən qərarların daha konkretliklə əsaslandırılması və s.). Bu baxımdan xidmətin keyfiyyət problemi hər iki tərəf üçün açıq müzakirə obyektinə çevrilir.

Mövcud təcrübədə xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi ilə bağlı hüquqi -normativ, metodoloji bazanı kifayət qədər təkmil hesab etmək qeyri-mümkündür. Müvafiq normativ-metodoloji bazada hələ ki, inzibati vasitələrlə xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi istiqaməti üstünlük təşkil edir. Eyni zamanda keyfiyyətin yüksəldilməsi ilə bağlı qanunvericilik və normativ-metodoloji sənədlərdə də qeyri-mükəmməllik özünü göstərir. Belə ki, keyfiyyətsiz auditin tədqiqi, onun yaranma səbəblərinin araşdırılması, ciddi məsuliyyət norma və meyarlarının tətbiqi, səmərəli mübarizə vasitələrinin müəyyənləşdirilməsi sahəsində vahid sistem, müxtəlif tənzimləmə mexanizmlərinin fəaliyyət vəhdəti mövcud deyildir.

Müasir təcrübədə auditor xidmətinin keyfiyyətinə nəzarətin iki forması: daxili və kənar nəzarət mövcuddur. Daxili nəzarəti təşkilat daxili nəzarət də adlandırmaq olar və burada göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinə auditor təşkilatı tərəfindən müəyyən edilmiş qayda və normativ sənədlər (hüquqi, texniki və s.) əsasında nəzarət təşkil edilir. Lakin, fiziki şəxs kimi fəaliyyət göstərən sərbəst auditorların belə sistem yaratmasında müəyyən problemlər mövcuddur. Belə ki, sərbəst auditorların nəzarətlə bağlı müvafiq qayda və normativ sənədlər hazırlanması prosesi hələ ki, öz müsbət həllini tapmamışdır, burada həm də texnoloji məqamlar da üstünlük təşkil edir. Sərbəst auditorun daxili nəzarət sistemi daha çox onun özünə nəzarət formasını yaratması kimi də qəbul edilir. Ümumilikdə, fəaliyyət göstərən auditorun özünə

nəzarəti mümkün hesab edilsə də, onun yüksək effektindən danışmaq və belə nəzarətin məqsədəuyğunluğunu irəli sürmək qeyri-mümkündür. Müasir təcrübədə xidmətin keyfiyyətinə nəzarətdə obyektivliyin, şəffaflığın təmin edilməsi üçün onun fəaliyyətinə kənar nəzarətin (müvafiq orqan, ictimai institut və s.) olması zəruri hesab edilir. Belə hal auditor xidməti göstərən hüquqi şəxsin özünə nəzarətini mümkün edirsə, fiziki şəxsin (sərbəst auditorun) özünə nəzarətində gözlənilərn nəticəni vermir. Digər tərəfdən, bu amil hüquqi şəxsin (auditor təşkilatının) hüquqi və metodoloji bazaya əsaslanan daxili normativ sənədlərin, standartların hazırlanması kimi ciddi prosedurların həyata keçirilməsini zəruriləşdirir.

Audit xidmətinin keyfiyyətinə daxili və kənar nəzarətin təşkilində vahid təkmil metodoloji əsasların, standartların mövcudluğu zəruridir. Düzdür, auditin keyfiyyətinə nəzarətlə bağlı milli və beynəlxalq audit standartı mövcuddur, lakin, bu standartların əsas məqsədlərində nəzarətin təşkili prosedurlarının daha çox hüquqi məqamları öz əksini tapmışdır, daxili və kənar nəzarətin təmin edilməsi üzrə ayrı-ayrılıqda detallaşmış nəzarət elementlərinin təşkilinin təşkilati-texniki məqamları öz təkmilliyi ilə formalaşmamışdır. Belə nəzarətin təşkilində və aparılmasında Ali Audit İnstitutunun, auditorların ictimai institutunun və nüfuzlu auditor təşkilatının təyin olunmuş nümayəndələrinin birgə fəaliyyəti öz məqsədəuyğun səmərəsini verə bilər. Çox vaxt xidmətin keyfiyyətinə nəzarətin təşkili ilə bağlı müəyyən çətinliklər, problemlər qarşıya çıxır. Belə ki, nəzarət edən qurum, şəxs fiziki və ya hüquqi şəxsin auditini aparmış auditorlardan (auditor təşkilatından) müvafiq subyektlərlə bağlı müxtəlif informasiyalar, məlumatlar əldə edir, bu isə çox vaxt sonradan xidmət bazarında haqsız rəqabət hallarının yaranması, bəzən də kommersiya sirrinin yayılması ilə nəticələnir. Həmçinin, bu amil auditin məxviliyi prinsipinin pozulması üçün də zəmin yaradır. Bu baxımdan auditor xidmətinin keyfiyyətinə nəzarət üzrə sistemin və prosedurun təkmilləşdirilməsi məsələsi ilə bağlı araşdırmaların aparılması öz əhəmiyyətini saxlamaqdadır. Xidmətin keyfiyyətinə nəzarətdə bütün sərbəst auditorlara və

auditor təşkilatlarına qarşı eyni yanaşma, yoxlama tədbirlərinin onların hamısına eyniliklə şamil edilməsi təcrübəsi məqbul sayla bilməz. Belə yanaşma daha çox xüsusi seçim edilməsini, auditin prinsiplərinin gözlənilməsini zəruriləşdirir. Xüsusilə, fəaliyyəti ciddi nöqsanlarla, mütəmadi qanun pozuntuları ilə müşahidə olunan sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının apardıqları auditlərin keyfiyyətinə nəzarət daha ciddiliyi ilə təşkil olunmalıdır. Eyni zamanda belə audit qurumları ilə bağlı müvafiq icra orqanında (Ali Audit İnstitutu) informasiya bankının yaradılması və auditdə maraqlı olan tərəflərin (dövlət, özəl, ictimai qurumların) bu mənbədən istifadəsinə şərait yaradılması xidmət bazarında sağlam mühitin yaradılması baxımından əhəmiyyət kəsb edir.

Göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsi məqsədilə iqtisadi metodlardan istifadə olunması, auditorun məsuliyyətinin və risklərinin sığortalıması, ciddi cərimə sanksiyalarının tətbiqi və xidmət bazarı üzrə mütəmadi reyting cədvəllərinin (auditorların ictimai qurumları tərəfindən) tərtibi öz yüksək səmərəsini verə bilər. Həmçinin, auditor xidmətinin keyfiyyətinə nəzarətdə ictimai maraqların səfərbər olunması, nəzarətin auditor qurumu və təsərrüfat subyekti istiqamətliyinə keçilməsi amili də xüsusi əhəmiyyət kəsb edilən məsələlərdən sayıla bilər.

Beləliklə, xidmətin keyfiyyətinə nəzarətin təşkilində iki əsas problem, sistem daxili nəzarətin formalaşdırılması (daxili nəzarət) və kənar nəzarətin təşkili mexanizminin təkmilləşdirilməsi, mükəmməl metodoloji əsaslarının yaradılması öz əhəmiyyətliyi ilə çıxış edir. Həmçinin, artıq göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsində özünü tənzimləmə metodlarına keçidlə bağlı müəyyən baxışlar da formalaşmaqdadır. Bu məqsədlə auditorların ictimai birliklərinin, institutlarının yaradılması, mövcud problemin həllində onların imkanlarından istifadəyə üstünlük verilməsi məsələsi də geniş araşdırma obyektii sayıla bilər. Zənnimizcə, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi və ona səmərəli nəzarətin təşkilində üç mühüm amilə inzibati, iqtisadi və etik-ictimai tənzimləmə mexanizmlərinin təkmilləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Audit xidmətinin növlərinin çoxnövzlülüyü onun fəaliyyət sferasını, tədqiqat obyektlərinin konkret istiqamətlərini, bu xidmətin əhatə dairəsinin genişlənməsinin əsaslılığını tədqiq etməyi vacibləşdirir. Bu amil eyni zamanda auditor xidmətinin təkmil təsnifatının formalaşdırılması baxımından da əhəmiyyət kəsb edir. Audit xidmətinin fəaliyyət dairəsinin genişlənməsinə bir və ya bir neçə sahə üzrə ənənəvi xidmət göstərən təsərrüfat subyektlərinin sayının artması qismində deyil, daha çox auditin müxtəlif növ xidmətlərinə ehtiyacı artan müasir təsərrüfat subyektlərinin tələbatının öyrənilməsi istiqamətində diqqət yetirmək məqsədəuyğundur. Auditdə xidmətin çox növlülüyünün inkişafı bazarda sağlam rəqabət mühitinin möhkəmlənməsi, auditor-təsərrüfat subyektı münasibətlərinin təkmilləşdirilməsi (səmərəli seçim mexanizminin inkişafı) baxımından da vacib sayıla bilər.

Audit xidməti növlərinin təşkili və tənzimlənməsi bir çox mübahisələr yaratmaqdadır. Belə ki, könüllü auditor xidməti çeşidinə daxil olan əksər xidmətlər məsləhət-konsaltinq firmaları tərəfindən də göstərilir. Bu baxımdan müvafiq xidmətlərin lisenziyalasdırılması zərurətinin götürülməsi və bunun (lisenziyalasdırmanın aradan qalxmasının) auditor və auditor təşkilatlarına da şamil edilməsi zərurəti meydana çıxır. Həmçinin, xidmət göstərən digər subyektlərdə (məsləhət-konsaltinq firmalarında) olduğu kimi, məsləhət xidmətləri göstərən audit subyektlərinin (fiziki və hüquqi şəxslər) fəaliyyətinin tənzimlənməsində də inzibati, etik mexanizmlərin mövcudluğu öz əhəmiyyətini itirmiş hesab edilir.

Bütün bu yanaşmalarda müəyyən həqiqət olsa da, lakin auditor xidmətinin inkişaf tarixi, onun ictimai-iqtisadi proseslərə təsiri bu fikirlərin təsdiqini inkar etməyə əsas verir. Auditorların çoxşaxəli, bəzən də qeyri-auditor firmaları tərəfindən göstərilən xidmətlərlə uyğunluq təşkil edən fəaliyyət istiqamətlərinə müəyyən qadağaların qoyulması da mümkündür. Lakin, belə qadağaların o xidmət növləri üzrə tətbiqi məqbul sayıla bilər ki, onlar auditin prinsiplərinə ziddiyyət təşkil etməklə, auditorun müstəqilliyini, obyektivliyini şübhə altına almış olsunlar. Belə ki,

auditorun peşə fəaliyyəti ilə uyğun olmayan digər fəaliyyət növü ilə məşğul olması (auditorun bank, sığorta və digər təsərrüfat subyektlərində fəaliyyəti, rəhbər vəzifə tutması) və həmin subyektdə onun özü tərəfindən xidmətlərin göstərilməsi (mühasibat uçotunun təşkili, iqtisadi-maliyyə təhlilləri, qiymətləndirmələr) buna nümunə ola bilər. Auditor-məsləhət xidmətləri məcburi auditə nisbətən liberal-iqtisadi tənzimləmə mexanizmlərindən istifadəyə daha çox meyllidir. Belə ki, məsləhət xidməti bazarının tənzimlənməsində iqtisadi və etik vasitələrdən, normalardan istifadə amili üstünlük təşkil etdiyi üçün onun tənzimlənməsində auditorların ictimai birliklərinin, institutlarının imkanlarından istifadə edilməsi məqsədəuyğun sayıla bilər. Məsləhət xidməti bazarında rəqabət amili özünü iki istiqamətdən göstərir: birincisi, auditor xidməti göstərən fiziki və hüquqi şəxslərin arasında baş verən rəqabət halı, ikincisi, oxşar xidmətlər göstərən auditor təşkilatları (sərbəst auditorlar) ilə digər firma və konsaltinq təşkilatları arasında baş verən rəqabət halı qismində.

Auditorların müxtəlif məsləhət xidmətlərini göstərməsi onların müvafiq sahədə yüksək peşəkarlığı və təkmil təcrübəyə malik olması ilə bağlıdır. Həmçinin, məsləhət xidmətləri auditin təbiətindən irəli gəlməklə, könüllü auditor xidmətlərinə aid edilir. Bu sahənin tənzimlənməsində mövcud audit standartlarından (biznesin və risklərin qiymətləndirilməsi, sığortalama və s.) istifadə edilməsi təcrübəsi də özünü doğrultmaqdadır. Auditor xidmətinin lisenziyalaşdırılması bu xidmət sahəsinin bütövlükdəki fəaliyyəti ilə (məcburi və könüllü audit) bağlıdır, həmçinin lisenziyalaşdırma xidmət bazarında sərbəst auditorun və audit təşkilatının peşə məsuliyyətinin artırılmasına, göstərilən xidmətlərin mötəbərlik səviyyəsinin yüksəldilməsinə yüksək zəmin yaradır.

Xidmət göstərən auditor və audit təşkilatlarının özünü reklam etməsi milli və beynəlxalq norma və prinsiplər baxımından qadağan edilir. Audit subyektlərinin ənənəvi audit xidmətlərindən əlavə digər məsləhət xidmətlərinin göstərməsi haqqında geniş ictimaiyyətə, maraqlı tərəflərə, təsərrüfat subyektlərinə məlumat çatdırma məsələsi də peşə-etik normaları ilə ziddiyyət təşkil edir,

özünü reklam kimi qiymətləndirilir. Məcburi auditor xidmətlərinin göstərilməsi üçün reklam kampaniyasının aparılması bütün mövcud audit norma, standart və prinsiplərinə tam zidd olduğu halda, məsləhət xidmətlərində bu amilin qanun və peşə-etik normalarının pozuntusu kimi qiymətləndirməsinin bir o qədər əsası yoxdur. Çünki, burada auditin prinsiplərinin pozulması (obyektivlik, müstəqillik, neytrallıq, məxvilik) üçün ciddi əsas yaranmır, auditor-subyekt münasibətləri sırf sivil bazar-iqtisadi və etik tənzimləmə mexanizmi əsasında formalaşır. Digər tərəfdən, məsləhət xidmətlərində aparılan auditlərin keyfiyyətində əsas maraqlı tərəf, opponent rolunda subyektin özü çıxış etməklə, göstərilmiş xidmətin nəticəsində öz fəaliyyətinin səmərəliliyini artırmaq, onu genişləndirmək məqsədi güdür.

Audit xidməti növlərinin təsnifləşdirilməsi və onun konkret hüquqi - normativ sənədlərdə rəsmiləşdirilməsi problemi hələ ki, həll olunmamışdır. Belə təsnifləşdirmənin bir sıra hüquqi sənəd və standartlarda qeyi-sistemli şəkildə əks olunmasını problemin həlli kimi qiymətləndirmək olmaz. Mövcud vəziyyət auditor-məsləhət xidmətlərinin təşkili və tənimlənməsi üzrə təkmil hüquqi və metodoloji bazanın yaradılmasına, bu xidmətlərin inkişaf problemlərinin (normativ-metodoloji sənədlərin formalaşması, ekspertlərin cəlbə) tədqiqinə ehtiyacı artırmaqdadır. Audit-məsləhət xidmətlərinin təsnifatının hökumət səviyyəsində təsdiq edilən hüquqi - normativ aktlarda (əsasnamə, qaydalar və s.) öz əksini tapması daha əhəmiyyətli sayıla bilər. Belə ki, xidmətin növləri üzrə belə təsnifatın auditin qanunvericilik bazasında əks olunması onun hədindən artıq yüklənməsinə və əsas məqsədindən (təşkil və tənzimləmə) yayınmasına gətirib çıxara bilər. Digər tərəfdən belə təsnifatın hökumət və ya müvafiq dövlət orqanı (Ədliyyə Nazirliyi) tərəfindən təsdiqi təcrübəsi də artıq mövcuddur.

Müasir auditin qarşısında duran problemlərdən biri də auditor xidməti istifadəçilərinin bu sahədəki maraqlarının daha konkret araşdırılmasıdır. Bu problemin tədqiqi həmçinin auditor xidmətinin fəaliyyət sferasının genişləndirilməsi və onun perspektiv inkişafının müəyyənləşdirilməsi baxımından

əhəmiyyət kəsb edir. İqtisadi ədəbiyyatlarda, mövcud hüquqi - normativ və metodoloji sənədlərdə tez-tez xidmətin istifadəçiləri haqqında məlumat verilərsə də, bu məlumat istifadəçilərin tam sayahısını müəyyənləşdirməyə imkan vermir. Digər mühüm amil xidmət istifadəçilərinin auditdəki maraqlarının aydın və dəqiq müəyyənləşdirilməsi ilə bağlıdır. Auditor xidməti istifadəçilərinin əhatə dairəsinin müəyyənləşdirilməsində, xidmətin növlərinin və təsnifat xüsusiyyətlərinin sistemləşdirilməsində bu xidmət sahəsindəki maraqların nəzərə alınması xüsusi əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdəndir. Belə maraqların müəyyənləşdirilməsinə müxtəlif aspektdən yanaşmaq mümkündür: ümumi maraqlar; maliyyə-mühasibat uçotu; maliyyə-nəticələri ilə bağlı maraqlar; xidmət növləri və sahəvi maraqlar.

Auditdə olan maraqların tədqiqi və bu maraqların uzlaşdırılması məsələsinin də öyrənilməsi öz mahiyyəti baxımdan vacib sayılır. Maraqların tənzimləmə obyektlərinə görə təhlili onların uzlaşdırılması məsələsinin həllinə xidmət edə bilər. Bütün belə maraqların öz konkretliyi ilə öyrənilməsi və uzlaşdırılması auditor xidmətinin tənzimlənməsi, xidmət növlərinin təsnifləşdirilməsi problemləri ilə bağlı olduğu üçün onların vahid və qarşılıqlı əlaqədə, daha doğrusu qeyd edilən ümumi metodoloji problemlərin tərkibində araşdırılması məqsədəuyğundur.

Audit xidmətində rəqabət problemi istər nəzəri, istərsə də praktik baxımdan öz kəskinliyi ilə çıxış edir. Bu problem yalnız milli təcrübədə özünü göstərmir, beynəlxalq təcrübədə də onun təkmil həlli yolları tam konkretliyi ilə müəyyən edilməmişdir. Xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılması problemi səmərəli tənzimləmə mexanizmlərinin (inzibati, iqtisadi, etik) tətbiqi, hüquqi-normativ və metodoloji bazanın təkmilləşdirilməsi (qanunvericilik bazasının, standartların, qiymətin yaranmasının və s.) amilləri ilə sıx bağlıdır. Rəqabət probleminin tədqiqinə ənənəvi auditor xidmətlərində (maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, maliyyə hesabatlarının audit) və digər məsləhət xidmətləri bazarında baxılması, bu istiqamətdə kompleks araşdırmaların aparılmasına, problemin həlli istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi sahəsində əməli tədbirlərin hazırlanmasına köməklik göstərə bilər.

Müasir tədqiqat və araşdırmalar göstərir ki, digər iqtisadiyyat sahələrində, sahibkarlıq sektorunda olduğu kimi auditdə də rəqabət problemi bu sahənin fəaliyyət və sahəvi xüsusiyyətlərindən, onun təbiətindən (sahibkarlıq sektoru olması, bazarda fəaliyyət hüququna malik çoxsaylı fiziki və hüquqi şəxslərin mövcudluğu və s.) irəli gəlir. Auditor xidməti bazarında subyekt və obyektlərin tərkibində baş verən dəyişikliklər (auditor və auditor təşkilatları, təsərrüfat subyektləri, onların xidmət bazarından uzaqlaşması, yenilərin bazara gəlməsi) də rəqabət mühitinin dəyişkənliyi üçün əsas yaradır.

Audit xidməti bazarında qiymətlərdəki kəskin dəyişikliklər, onların yaranmasında təkmil nəzəri və praktik əsasların olmaması, auditor risklərinin qiymətləndirmə metodikasının qeyri-təkmilliyi, auditor məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanma prosedurunun tam formalaşmaması keyfiyyətsiz auditin təşəkkülü üçün münbit zəmin yaratmaqla yanaşı, həm də rəqabət mühitinə də kəskin mənfi təsir göstərir. Digər tərəfdən, xidmət bazarında fəaliyyət göstərən fiziki və hüquqi şəxslərin maddi-texniki təminatından, əlaqələrinin təşkilindən (subyektlərlə münasibətlərin, yerli, region və beynəlxalq bazarlara çıxışı və s.) və inkişafından, nüfuzundan asılı olaraq, onların bazardakı mövqeyi, təsir imkanları da fərqli olur. Məsələn, transmilli auditor firmaları, yerli auditor təşkilatları (onların arasında ciddi fərqli xüsusiyyətlər mövcud olur) və sərbəst auditorlar arasındakı rəqabət öz müxtəlifliyi ilə nəzərə çarpır.

Xidmət bazarında artıq inhisarlaşma, oliqarxlaşma meyilləri də müşahidə olunmaqdadır. Mövcud proseslər auditin inkişaf səviyyəsindən, onun qanunvericilik və hüquqi - normativ bazasının qeyri-təkmilliyindən bu bazarda mütərəqqi, sivil tənzimlənmə metodlarının tətbiqi vəziyyətindən də asılı olaraq inkişaf edir. Audit-məsləhət xidməti bazarında digər bir amil də diqqət yetirmək zəruridir. Bu amil auditor və auditor təşkilatları ilə digər məsləhət-konsaltinq xidmətləri göstərən firmalar arasında rəqabətin mövcudluğu ilə bağlıdır. Belə ki, auditdə olduğu kimi, bu bazarda da müxtəlif rəqiblər, yerli və transmilli firmalar qarşılaşırlar və onların təşkilati-hüquqi formasında,

sahəvi mənsubiyyətində (audit və qeyri-audit, fiziki və hüquqi şəxs) olan fərqlilik rəqabət mühitinə öz təsirini göstərməkdədir. Rəqabət mühitinin formalaşmasında xidmət göstərilən təsərrüfat subyektlərinin, müəssisələrin də rolu ciddi nəzərə alınmalıdır. İstər milli, istərsə də beynəlxalq təcrübə auditor xidməti bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılmasında və inkişafında müəssisə və firmaların maliyyə imkanlarının, onların təşkilati-hüquqi formalarının və bu subyektlərin informasiyalarında müxtəlif maraqlı tərəflərin mövqeyinin olması zərurətinin nəzərə alınmasını gündəmə gətirir. Subyekt-auditor münasibətlərinin yaranmasında sivil və təkmil prosedurun, seçim formalarının təşəkkül tapmaması haqsız rəqabət hallarının genişlənməsinə, bu bazarda neqativ meyillərin inkişafına əməli şərait yaratmış olur. Mövcud münasibətlərin tənzimlənməsində müqavilə formasından (auditor müqaviləsi), sərbəst seçim metodikasından istifadə edilir və belə qarşılıqlı əlaqəlilik münasibətləri qanunvericilik (Mülki Məcəllə, «Auditor xidməti haqqında» Qanun) və metodoloji baza («Auditor müqaviləsi» standartı və s.) əsasında tənzimlənir. Lakin, mövcud qanunvericilik və metodoloji bazada auditor xidmətindən istifadədə (məcburi və könüllü) bu xidmətdə maraqlı olan tərəflərin (dövlət, cəmiyyət və digər fiziki və hüquqi şəxslər) mənafelərinin ciddiliyi ilə təmin olunma yanaşması (bank, investisiya fondları, səhmdar cəmiyyətləri və s. üzrə) kifayət qədər aydın ifadə olunmur. Bütün bunlar isə çox vaxt təsərrüfat subyektinin, onu idarə edən şəxslərin (mədiriyyətin, menecerlərin) audit seçiminə auditora və auditor təşkilatına əvvəlcədən öz diqtəsini, təsirini» göstərmək imkanlarını artırır və bu amil isə subyektin fəaliyyətində maraqlı olan tərəflər üçün (təsisçilər, səhmdarlar, vergi, sosial orqanlar, kreditorlar və s.) şəffaf və obyektiv auditor rəyinin formalaşmasını şübhə altına almış olur. Məhz ABŞ, Qərbi Avropa və digər ölkələrin təcrübəsində bir çox şirkətlərin, müəssisələrin müflisləşməsi, onların maliyyə-iqtisadi informasiyalarının saxtalaşdırılması ilə bağlı meydana çıxan böyük qalmaqallar mövcud problemlə sıx bağlıdır. Proseslərin belə gedişatı artıq auditin inkişaf etməyə başladığı ölkələrdə də ciddi problemlərin narahatlıq

yaratmaqdadır. Bütün bu problemlər auditor xidməti bazarında auditor-subyekt münasibətlərinin, onların formalaşma və qarşılıqlı seçim xüsusiyyətlərinin əsaslı şəkildə təkmilləşdirilməsini zəruriləşdirir.

Rəqabət mühitinin formalaşmasında üçüncü təsir qüvvələrinin rolu da kənarda qalmamalıdır. Mövcud təcrübə göstərir ki, bir çox dövlət orqanları (vergi, hüquq-mühafizə və xidmətin tənzimlənməsi ilə əlaqəsi olan digər dövlət qurumları) öz səlahiyyət imkanlarından istifadə etməklə xidmət bazarına təsir göstərilir. Bəzi vergi və digər dövlət orqanları təsərrüfat subyektini hansı auditor və audit təşkilatı ilə müqavilə bağlamasına təsir göstərməklə, xidmət bazarında haqsız rəqabət mühitinin formalaşmasına, sivil seçim münasibətlərinin pozulmasına əsaslı şəkildə şərait yaradır.

Müasir auditin inkişafı yüksək ixtisaslı və peşəkar auditor kadrlarının hazırlanması, mövcud iqtisadi şəraitin dəyişkən xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla onların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsi amili ilə üzvü surətdə bağlıdır. Bu prosesin həlli sahəyə iri maliyyə vəsaitlərinin bu məqsədlər üçün ayrılmasını, tədris və təcrübə işinin səmərəli təşkili və tənzimlənməsi məsələlərini qarşıya çıxarır. Mövcud məsələnin həlli sahəsində nöqsan və çatışmazlıqlar özünü istər milli, istərsə də beynəlxalq audit təcrübəsində göstərir. Auditor kadrların hazırlanması, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması, xidmətin bütün inkişaf problemlərinin həlli baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn, auditin keyfiyyətinin yüksəldilməsi, auditor risklərinin qiymətləndirilməsi, xidmətin müxtəlif növlərinin inkişafı peşəkar və səriştəli kadrların fəaliyyəti nəticəsində öz müsbət həllini tapır.

Auditor kadrlarının hazırlanması bu sahədə təkmil hüquqi-normativ bazanın mövcudluğu ilə də bağlıdır. Belə ki, əksər ölkələrin təcrübəsində, mövcud olan qanunvericilik və normativ sənədlərdə kadr hazırlığı prosesinin təşkili və tənzimlənməsi məsələləri öz konkretliyi ilə təsbit olunmamışdır. Bu amilin müvafiq hüquqi sənədlərdə öz əksini tapması auditorların yüksək ixtisaslılığı və peşəkarlığı ilə bağlı zəruri şərtlərin müəyyən

edilməsinə, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi sahəsindəki məsuliyyətinin artırılmasına xeyli önəm verə bilər. Auditin inkişaf etdiyi bir çox ölkələrdə və bu xidmətin yenidən təşəkkül tapdığı respublikalarda mövcud sahədəki vəziyyəti qənaətbəxş qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Belə ki, bu ölkələrin təcrübəsində, qanunvericilik və normativ sənədlərində yalnız auditor olmaq üzrə zəruri peşə-ixtisas tələbləri, auditor adı almaq üçün imtahanların təşkili proseduru öz əksini tapmışdır. Auditor adı almaq və bu fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq üçün təşkil olunan imtahanların məzmunu və keçirilmə mexanizmi də yüksək ixtisaslı, audit sahəsində geniş nəzəri və praktik biliklərə, təcrübəyə yiyələnəcək kadr hazırlanmasına zəmin yaratmışdır.

Auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasını inzibati, iqtisadi və etik tənzimləmə mexanizmləri ilə əlaqələndirmək, bu sahədə gözlənilən nəticələrin təmin edilməsi baxımından əhəmiyyətliidir. Auditorların və auditor təşkilatları rəhbərlərinin auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq artırılması sahəsində müvafiq təlim-tədris mərkəzləri ilə (dövlət, ictimai) maraq və mənafelərinin üst-üstə düşməsi amilinin təmin olunması kifayət qədər təkmil hüquqi-normativ bazanın yaradılmasına təsir göstərə bilər.

Auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması xidmət bazarının dəyişən tələbləri ilə də uyğunluq təşkil edir. Belə ki, xidmətin göstərilməsi ilə bağlı yaranan zərər, cərimə sanksiyalarının tətbiqi, işgüzar nüfuzun itirilməsi son nəticədə auditoru və auditor təşkilatını iqtisadi, mənəvi (etik) zərbə altına qoyub, onun xidmət bazarından uzaqlaşdırılmasına öz təsirini göstərə bilər. Qeyri-peşəkar, təcrübəsiz auditorların xidmətdən uzaqlaşdırılması, təlim-tədris mərkəzlərində zəif və aşağı səviyyəli auditor kadrların hazırlanmasının qarşısının alınması, kadr və mütəxəssis hazırlığında mütərəqqi və beynəlxalq tələblərə uyğun təlim-tədris bazasının yaradılması, peşəkar və səriştəli auditor kadrlarının hazırlanması, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması ilə məşğul olan müəllim və mütəxəssislərin əməyinin daha geniş stimullaşdırılması, təşkilat daxili tədris və treninqlərin təşkili, təcrübə mübadiləsinin genişləndirilməsi, mütərəqqi audit

təcrübəsinin öyrənilməsi və digər bu kimi tədbirlər bu problemin həlli baxımından əhəmiyyət kəsb edir.

Xidmət bazarında auditora qarşı ciddi inzibati, iqtisadi və etik normaların, tələblərin tətbiqi, artıq auditorların öz perspektiv karyerasının təmin edilməsi zəruriliyi haqqında düşünməyə məcbur etməklə, onların öz peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasında əsas maraqlı tərəf kimi çıxış etməsinə səbəb olacaqdır. Audit xidmətində kadr hazırlığının təmin edilməsi və onların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması auditin tənzimləmə mexanizminin əsaslarının təkmilləşdirilməsi ilə də sıx təmasda olur.

Kadr hazırlığı, onun təkmilləşdirilməsi məsələsinə metodoloji yanaşmanı zənnimizcə, aşağıdakı kimi səciyyələndirmək məqsədəuyğundur: auditorların kadr hazırlığını və bu kadrların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasını təhsil xidmət bazarı təmsalında nəzərdən keçirmək olar və bu bazarda çıxış edən spesifik əmtəə bilik və təcrübə olacaqdır. Bu bazarın özünün də tənzimlənməsi (dövlət, beynəlxalq təşkilatlar, ictimai institutlar) auditor xidmətinin tənzimlənməsi ilə eyni mövqedən çıxış edir.

Audit xidmətində təhsil xidməti bazarının inkişafı üçün zəruri şəraitin yaradılması, belə tədris və təlimlərin təşkiliində müvafiq dövlət qurumlarının, orqanların peşəkar və yüksək ixtisaslı nümayəndələrinin iştirakı ilə yanaşı auditorların ictimai birlikləri, assosiasiyalarının peşəkar əməkdaşların da iştirakının təmin edilməsi həmin bazarın təkmil əsaslar üzərində inkişafına xidmət etmiş olar. Məhz belə təlim və tədris bazarının təşəkkülü peşəkar və səriştəli auditor kadrlarının hazırlanmasına, yerli auditorların və auditor təşkilatlarının göstərdikləri xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə, onların rəqabət qabiliyyətinin yüksəlməsinə əməli yardım göstərə bilər. Eyni zamanda təhsil xidmət bazarında dövlət və ictimai qurumların birgə qarşılıqlı təmasda fəaliyyətinin təşkili təcrübəsi də özünü müsbət baxımdan göstərə bilər. Belə ki, auditor kadrlarının hazırlanması, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması ilə auditorların ictimai birliklərinin, institutlarının, bu sahədə müvafiq imtahanların keçirilməsi, lisenziyalasdırılması ilə isə Ali Audit Institutlarının məşğul olması məqsədəuyğundur.

Həmçinin, təlim-tədrisin metodik əsaslarının hazırlanmasında eyni ilə belə qarşılıqlı əlaqəli fəaliyyətin təmin olunması da mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Audit xidmətinin inkişafında müstəqillik prinsipinin tam təmin olunması öz əhəmiyyətliliyi ilə çıxış edir. Auditorların peşəkar fəaliyyətinin həyata keçirilməsində onun müstəqilliyinin təmin olunması xidmətin keyfiyyətinə, auditin nəticələrində maraqları olan şəxslərin mənafeələrinin qorunmasına, ictimai-iqtisadi proseslər, maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları haqqında şəffaf və dolğun informasiyaların formalaşmasına birbaşa təsir göstərir. Mövcud praktikada auditin müstəqilliyinin təmin olunma proseduru qanunvericilik və hüquqi - normativ sənədlərdə (qanun, lisenziyaləşdirmə ilə bağlı qaydalar, Peşə-Etika Məcəlləsi, standartlar) təsbit olunur. Auditorların fəaliyyətində müstəqillik prinsipinin gözlənilməsinə heç də hər zaman tam əməl olunmur. Xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin olmaması, qanunvericilik və hüquqi - normativ sənədlərdə mövcud olan boşluq və ziddiyyətlər (istər müxtəlif qanunlar, istərsə də sahə üzrə qanun və normativ sənədlərdə), auditor-subyekt münasibətlərinin, xidmət bazarının tənzimləmə mexanizminin qeyri-təkmilliyi auditor xidmətində müstəqillik prinsipinin pozulması üçün əlverişli zəmin yaratmış olur. Ümumilikdə, bu problemin həlli audit xidmətinin digər vacib problemlərindən olan qanunvericilik-metodoloji bazanın, tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi ilə sıx bağlı olduğu üçün onların birgə və qarşılıqlı təmasda tədqiqi daha çox əhəmiyyət kəsb edir.

Auditin inkişafında onun perspektiv istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı müxtəlif yanaşma və baxışlar mövcuddur. Belə ki, inkişaf etmiş ölkələrlə inkişaf etməkdə olan ölkələr, o cümlədən postsovet məkanındakı ölkələr arasında ciddi fərqlər, özünü auditor xidmətinin inkişafında da göstərir. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsi əsas problem olduğu halda, digər ölkələrdə onun inkişafı, əsaslı şəkildə formalaşması ciddi problem kimi qarşıya çıxır. Belə ölkələrdən biri kimi, gənc və müstəqil Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin inkişaf

perspektivlərinin məqsədəuyğun şəkildə müəyyənləşdirilməsi, bu sahədə mövcud beynəlxalq təcrübənin hansı inkişaf meyillərindən istifadəyə üstünlük verilməsi məsələsi öz həllini gözləyən vacib amillərdən biri hesab olunur. Auditin inkişafı eyni zamanda ölkədə tətbiq olunacaq beynəlxalq mühasibat uçotunun təşkili və istiqaməti ilə də sıx bağlıdır. Belə ki, auditin əsas fəaliyyət istiqamətini və informasiya bazasını maliyyə - mühasibat uçotu və onun hansı bazar modelinə uyğun təşkili (sırf bazar və ya sosial yönümlü) məsələsi təşkil edir. Bu baxımdan auditin inkişafı qarşısında iki əsas problem yaranmaqdadır. Birincisi, auditin mövcud qanunvericilik və hüquqi - normativ bazasının, tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi. Lakin, bu sahədə mövcud ciddi problemlər artıq xidmətin təkmilləşdirilməsindən çox onun əməli surətdə inkişafı haqqında düşünməyi ön plana çəkir. İkincisi, auditin təkmil inkişaf istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi. Burada hüquqi - normativ, metodoloji bazanın, tənzimləmə mexanizmlərinin əsaslı inkişafı haqqında fikir yürütmək zəruridir. Eyni zamanda auditin inkişafında mütərəqqi beynəlxalq təcrübənin öyrənilməsi, onun ölkədə tətbiqi xüsusiyyətlərinin müəyyənləşdirilməsi kimi vacib məsələlərə də xüsusi diqqət yetirmək zərurəti meydana çıxır.

II. FƏSİL. BEYNƏLXALQ TƏCRÜBƏDƏ AUDİT XİDMƏTİNİN TƏŞKİLİ VƏ TƏNZİMLƏNMƏSİ

2.1. Beynəlxalq təcrübədə auditin tənzimlənməsinin normativ-metodoloji əsasları

Standartlar auditorndan sifarişçilərin və ictimaiyyətin gözlədiyi icranın və keyfiyyətin zəruri həddini müəyyən edir. Davamlı icra olunan və sifarişçilərinin istehsalının həcmi, ixtisaslaşması, mühasibat uçotu sistemi kimi ayrı-ayrı amillərdən və digər hallardan asılı olaraq dəyişən audit prosedurlarından fərqli olaraq, standartlar ümumi işin icra keyfiyyətinin meyarıdır.

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 məhkəmədə sübut etmək və auditorların məsuliyyət dərəcəsini müəyyən etmək üçün əsasdır.

Standartlar auditin keçirilməsinə ümumi yanaşmanı, auditor yoxlamasının istiqamətlərini, auditor hesabatının növlərini, metodologiya məsələlərini, auditin keçirilməsi şəraitindən asılı olmayaraq, bu peşənin bütün təmsilçilərinin əməl etməli olduğu təməl prinsiplərini müəyyən edir. Standartların əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, onlar: auditor yoxlamasının məqbul keyfiyyətini təmin edir; yeni elmi nailiyyətlərin audit praktikasına tətbiqinə yardım edir; auditor yoxlaması prosesini başa düşməkdə istifadəçilərə kömək edir; peşənin nüfuzunu yüksəldir; auditorların müştərilərlə danışıqlar aparılmasını asanlaşdırır; audit prosesinin ayrı-ayrı üsullarının qarşılıqlı əlaqəsini təmin edir.

Yaradıcılarının düşüncəsinə görə, standartların başlıca xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, əgər məhkəmə araşdırması zamanı

auditorun standartlardan ardıcılıqla istifadə etməsi sübuta yetirilərsə, onda məsuliyyətin xeyli hissəsi onun üzərindən götürülə bilər. Bunu ilk dəfə İngiltərə və Amerika hakimləri təsdiqləmişlər: onlar bir qayda olaraq, əgər auditorlar öz işlərində ümumi qəbul edilmiş standartlara dəqiq əməl etdiklərini sübuta yetirməyə müvəffəq olurdularsa, sifarişçilərin auditorlara qarşı iddialarına rədd münasibəti bildirilirdi(45, 38).

Audit standartlarının işlənib hazırlanması ilə bir beynəlxalq auditor təşkilatı deyil, bir çox beynəlxalq təşkilatlar, o cümlədən - Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyası, Transmilli Korporasiyalar Komissiyası (TMK), BMT-nin Beynəlxalq uçot və hesabat standartları üzrə hökumətlərarası işçi qrupu (İSAR), İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı (İƏİT), Avropa Birliyinin Qiymətli kağızlar və birjalar komissiyası, Amerikanın andlı mühəsiblər institutu, digər ölkələrin milli peşə təşkilatları və birlikləri(14,s80-81) məşğul olurlar. Bu sahədə daha zəngin təcrübə Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyası aiddir, müvafiq Federasiya tərəfindən işlənib hazırlanmış standartlar geniş tətbiq olunmaqdadır. BMF Şurası yanında Beynəlxalq Audit Praktikasi 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.

Audit 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, transmilli korporasiyaların inkişafı və onlara xidmət göstərən auditor firmalarının iri beynəlxalq təşkilatlara çevrilməsi ilə əlaqədar baş vermişdir(56,s14). Beynəlxalq audit standartları da məhz elə o

vaxt işlənib hazırlanmışdır. Hazırda bir neçə səviyyəli audit standartları mövcuddur:

- Beynəlxalq;
- Milli;
- Daxili (ictimai audit təşkilatlarının standartları və auditor firmalarının standartları-firmadaxili standartları).

Standartlar auditin aparılmasında aşağıdakıları 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 bunların sayəsində audit standartlarına riayət edilərkən aşağıdakı amillərin təmin olunması mümkünləşir:

- Auditorların hazırlığının və auditin keçirilməsinin keyfiyyətinə zəruri təminatların əldə edilməsi;
- Auditor yoxlamalarının etibarlılığının tələb olunan səviyyəsinin təmin edilməsi;
- Auditorların iş təcrübəsində yeni nailiyyətlərin tətbiqinin asanlaşdırılması;
- Auditor yoxlaması prosesinin ayrı-ayrı ünsürlərinin əlaqəsinin təmin edilməsi;
- Auditorların işinin keyfiyyətinə nəzarət etmək imkanının təmin edilməsi;
- Auditor peşəsinin layiqli ictimai imicinin formalaşması.

Bundan əlavə, məhkəmə praktikasının göstərdiyi kimi (Avropada və ABŞ-da), sifarişçi auditora qarşı iddia qaldırdıqda, audit standartlarının ardıcılıqla tətbiq edilməsi faktı auditorun xeyrinə olan həlledici dəlil ola bilər. Beynəlxalq audit standartları beynəlxalq miqyasda auditə yanaşmanı eyniləşdirmək və peşəkarlıq səviyyəsinin dünya səviyyəsində aşağı olduğu ölkələrdə auditin inkişafına kömək etmək məqsədinə xidmət edir. BAS normativ sənəd deyildir, o, tövsiyyə xarakter daşıyır. Beynəlxalq audit standartlarının işlənib hazırlanması ilə Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyası (İFAC) çərçivəsində

fəaliyyət göstərən Beynəlxalq Audit Praktikas Komitəsi (İARC) məşğul olur. Bütünlükdə komitə tərəfindən standartlaşdırma obyektləri müəyyən edilmiş və onların hər birinə müvafiq standartlar üçün 100 nömrə ayrılmışdır: №100-199-«İlkin qeydlər», №200-299-«Məsuliyyət»; №300-399-«Planlaşdırma»; №400-499-«Daxili nəzarət»; №500-599-«Auditor sübutları»; №600-699-«Başqalarının işindən istifadə olunması»; №700-799-«Auditdə nəticələr və hesabatlar»; №800-899-«İxtisaslaşmış sahələr»; №900-999-«Yardımcı xidmətlər»; №1000-1099-«Beynəlxalq audit təcrübəsi üzrə qaydalar».

Beləliklə, sadalanan obyektlərin hamısı üçün üst-üstə 1100 audit standartı mövcud ola bilər. Lakin praktik fəaliyyətdə, əlbəttə ki, bu qədər standart tələb olunmur. Məsələn, «İxtisaslaşmış sahələr» obyektinin cəmi iki standartı (№800 və №820) mövcuddur. Beynəlxalq audit standartlarının adı və qısa məzmunu 1-cü cədvəldə əks olunur.

Cədvəl 1.

Beynəlxalq audit standartları

Standart	Standartın adı	Qısa məzmunu
100	BAS-audit və yardımcı xidmətlərə giriş	BAS-ın statusu və onların İAFC tərəfindən qəbul edilməsinin qaydası müəyyənəşdirilmiş, BAS-nın tətbiqinin hüddudları və onların təməl prinsipləri müəyyən edilmişdir.
110	Terminlər lüğəti	BAS-da işlədilmiş terminlərin siyahısı və onların tərfi verilmişdir.
120	BAS-ın strukturu	BAS-ın strukturu təsvir edilmişdir.
200	Maliyyə hesabatlarının auditin məqsədi və əsas prinsipləri	Auditin məqsədi və əsas prinsipləri, hesabatın tərtib olunmasına görə rəhbərliyin məsuliyyəti müəyyən edilmişdir.
210	Auditor tapşırıqlarının şərti	Auditin keçirilməsinə razı olması barədə auditorun məktub-əhdəliyinin məzmunu verilmişdir.
220	Auditorun işinin keyfiyyətinə nəzarət	Auditor firmalarının (auditorların) işinin keyfiyyətinə və keyfiyyətə nəzarətlə bağlı tələblər müəyyənəşdirilmişdir.

230	Sənədlər	Auditorların iş sənədlərinin forması və məzmunu üzrə tövsiyyələr verilmiş, iş sənədlərində mülkiyyət hüququ ilə bağlı məsələlər nəzərdən keçirilmişdir.
240	Fırıldaqçılıq və səhvlər	Fırıldaqçılıq və səhvlər anlayışları müəyyənləşdirilmiş, fırıldaqçılıq və ya səhvlər aşkara çıxarırlarkən auditorun hərəkətlərinə dair tövsiyyələr verilmişdir.
250	Audit keçirilərkən qanunlardan və qaydalardan istifadə olunması	Qanunvericiliyə və normativ aktlara riayət edilməsi üzrə təşkilatın və auditorun məsuliyyəti, qanunvericiliyə və normativ aktlara uyğun gəlməyə dair aşkarlanmış faktların sənədli şəkildə rəsmiləşdirilməsi zərurəti müəyyənləşdirilmişdir.
300	Planlaşdırma	Auditor yoxlamalarının planlaşdırılması prosesi, auditin plan və proqramının tərtib edilməsi qaydası təsvir edilmişdir.
310	Biznes biliyi	Sifarişçinin biznesinin istiqamətini və xarakterini anlamağa kömək edən informasiyanın auditor tərəfindən əldə edilməsi məsələlərinə dair tövsiyyələr verilmişdir.
320	Auditə əhəmiyyətlik	Əhəmiyyətlik anlayışının tərfi verilmiş əhəmiyyətliklə auditor riskinin qarşılıqlı əlaqəsi açıqlanmış, yoxlamaların planlaşdırılması və keçirilməsi zamanı əhəmiyyətlik anlayışının tətbiqi göstərilmişdir.
400	Riskın qiymətləndirilməsi və daxili nəzarət	Tərkib riski, nəzarət riski və aşkar etməmək riskinin tərfi, onların qiymətləndirilməsi üzrə tövsiyyələr verilmişdir.
401	Kompüter informasiya sistemləri mühitində audit	Məlumatların elektron işlənməsi mühitində auditorun hərəkətləri üzrə tövsiyyələr verilmiş, belə iş üçün auditorun hazırlığına və səriştəliliyinə verilən tələblər müəyyən edilmişdir.
402	Xidmət təşkilatlarının xidmətlərindən istifadə edən hüquqi şəxslərin auditi	Mühasibat uçotunu və hesabatların tərtib olunmasını, auditin ixtisaslaşmış firmalar tərəfindən həyata keçirməsi ilə bağlı məsələlər nəzərdən keçirilmişdir.
500	Auditor sübutu	Auditor sübutlarının əldə edilməsinin mənbəyi və metodları təsvir edilmiş, auditor sübutlarının münasibliyi qiymətləndirilmişdir.

501	Auditor sübutları-xüsusi maddələrə əlavə	Auditorun aşağıdakı hərəkətlərindən istifadə edilməsi nəzərdə tutulmuşdur: inventarizasiyanın aparılmasında iştirak etmək, debitor borclarının təsdiqlənməsi üçün sorğular aparmaq, məhkəmə işlərini müzakirə etmək.
510	İlk auditor yoxlaması-ilkin qalıqlar	İlkin qalıqlarda səhvlərin olmadığına dair zəruri sübutların əldə edilməsini təmin edən auditorun hərəkətləri nəzərdən keçirilmişdir. İnformasiya yetərli olmadıqda, irad bildirməklə auditor rəyinə dair nümunə verilmişdir.
520	Analitik prosedurlar	Auditdə istifadə edilən analitik prosedurların məqsədi, məzmunu və xarakteri açıqlanmışdır.
530	Auditor seçməsi	Seçmənin tətbiqi və seçmə yoxlanılmasının nəticələrinin yoxlamanın məzmunun hamısına aid edilməsi üzrə tövsiyələr verilmişdir.
540	Əhəmiyyətliyi qiymətləndirilən audit	Mühasibat hesabatında qiymətləndirilən məlumatların mahiyyəti açıqlanmış, əhəmiyyətli qiymətləndirmələrin auditinə dair tövsiyələr verilmişdir.
550	Əlaqəli tərəflər	Qarşılıqlı əlaqədə olan tərəflərin və onların arasında əməliyyatların mövcudluğuna dair sübutların əldə edilməsi üçün zəruri olan auditor hərəkətləri nəzərdən keçirilmişdir.
560	Sonrakı hadisələr	Sonrakı hadisələrin tərfi, onların aşkarlanması üzrə tövsiyələr verilmişdir.
570	Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi ehtimalı	Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi prinsipinə riayət olunmasına şübhələnmək üçün auditora əsas verən hallar təsvir edilmişdir.
580	Rəhbərlik tərəfindən təqdim edilən məlumatlar	Rəhbərliyin təqdim etdiyi məlumatlardan auditor sübutu qismində istifadə edilməsinin mümkünlüyü müəyyən edilmişdir. Rəhbərlik tərəfindən təqdim edilən məlumatların rəsmiləşdirilməsi prosesi təsvir edilmişdir.
600	Digər auditorun işindən istifadə olunması	Törəmə və ya asılı təşkilatların hesabatlarını yoxlayan müstəqil auditorların auditor təşkilatları tərəfindən yoxlamaya cəlb edilməsi halları nəzərdən keçirilmişdir.

610	Daxili audit işinə baxılması	Yoxlamanın gedişində daxili auditin işindən istifadə, daxili auditorların işinin qiymətləndirilməsi üzrə tövsiyələr verilmişdir.
620	Ekspertin işindən istifadə	Auditor yoxlamasının gedişində ekspertin, cəlb edilmiş auditorun işindən istifadəyə dair tövsiyələr verilmişdir.
700	Maliyyə hesabatına dair auditor rəyi	Auditor rəyinin forması və məzmunu müəyyən edilmiş, şərtsiz müsbət rəyin, iradlar bildirilməklə rəyin, mənfi rəyin verildiyi, rəy verməkdən imtina edildiyi hallar müəyyən olunmuşdur.
710	Müqayisə	Sifarişçinin hesabatının yoxlanılan dövrün göstəricilərinə oxşar əvvəlki dövrün göstəricilərinin əks etdirdiyi hallarda auditorun hərəkətləri təsvir edilmişdir.
720	Yoxlanılmış maliyyə hesabatlarına daxil edilən sənədlərdə digər məlumatlar	Digər maliyyə və qeyri-maliyyə məlumatlarının tərfi verilmiş, bu məlumatlarda əhəmiyyətli səhvlərin aşkar edildiyi hallarda auditorun hərəkətləri müəyyən edilmişdir.
800	Xüsusi auditor tapşırıqları üzrə auditor rəyi	Auditorun xüsusi tapşırığı yerinə yetirdiyi zaman rəyin tərtib edilməsi üzrə tövsiyələr verilmişdir.
810	Proqnozlaşdırılan maliyyə məlumatlarının yoxlanılması	Maliyyə məlumatının proqnoz qisminə istifadə edilməsi barədə hesabatın tərtib olunması zamanı auditorun hərəkətləri nəzərdən keçirilmişdir. Proqnozlaşdırılan maliyyə məlumatları üzrə auditorun hesabatının forması verilmişdir.
910	Maliyyə hesabatının ümumi yoxlanılmasına auditorun cəlb edilməsi	Maliyyə hesabatının ümumi yoxlanılmasına auditorun cəlb edilməsinin məqsədi, bu yönümlü xidmətin prinsipləri, planlaşdırılması, sənədləşdirilməsi, sübutların toplanması müəyyən edilmişdir.
920	Maliyyə məlumatları ilə bağlı razılaşdırılmış prosedurların yerinə yetirilməsi üzrə tapşırıq	Uçot və hesabatın razılaşdırılmış bölmələrinin tematik yoxlamalarının həyata keçirilməsi qaydası, belə yoxlamaların nəticələrinin sənədləşdirilməsi qaydası müəyyən edilmişdir.
930	Maliyyə hesabatının tərtib olunmasına auditorun cəlb edilməsi	Mühasibat hesabatının tərtib olunmasına auditorun cəlb edilməsinin şərtləri, belə xidmətlərin planlaşdırılması, sənədləşdirilməsi və hesabatın forması müəyyən edilmişdir.

1000	Banklararası təsdiqetmə prosedurları	Bankların hesabatın düzgünlüyünün təsdiqlənməsi və digər banklardan təsdiqləmələrin alınması ilə bağlı auditorun hərəkətləri nəzərdən keçirilmişdir.
1001	Kompüter mühiti-ayrıca mikrokompyuterlər	Uçotun aparılması üçün belə kompüterlərdən istifadə edən sifarişçini yoxlayan auditorun hərəkətləri müəyyən edilmişdir.
1002	Kompüter mühiti-şəbəkə versiyası	Uçotun aparılması üçün belə kompüter mühitindən istifadə edən sifarişçini yoxlayan auditorun hərəkətləri müəyyən edilmişdir.
1003	Kompüter mühiti-məlumat bazaları sistemləri	Belə kompüter mühitindən istifadə edən sifarişçini yoxlayan auditorun hərəkətləri müəyyən edilmişdir.
1004	Kənar auditorlarla bank nəzarətlərinin qarşılıqlı münasibətləri	Kənar auditorlarla bankların işinə nəzarət edən orqanların qarşılıqlı münasibətlərinə dair tələblər təsbit edilmişdir.
1005	Kiçik müəssisələrin auditinin xüsusiyyətləri	Kiçik biznes müəssisələrinin xüsusiyyətləri və auditin keçirilməsi metodikasına onların təsiri təsvir edilmişdir.
1006	Beynəlxalq kommersiya banklarının audit	Beynəlxalq kommersiya banklarının auditinə dair tələblər şərh edilmişdir.
1007	Rəhbərliklə ünsiyyət	Auditorun audit aparıldığı və başa çatdırıldığı zaman rəhbərliklə ünsiyyətinin qurulma qaydaları təsvir edilmişdir.
1008	Riskin və daxili nəzarətin qiymətləndirilməsi-kompüter mühitinin xarakteristikası və uçotu	Məlumatların elektron vasitələrlə işləndiyi hallarda uçot və daxili nəzarət sistemlərinin öyrənilməsi və qiymətləndirilməsi məsələləri nəzərdən keçirilmişdir.
1009	Kompüterdən istifadə etməklə audit	Kompüterdən istifadə etməklə audit metodikalarının təsviri verilmişdir.
1010	Ətraf mühit kontekstində maliyyə hesabatlarının audit	Təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə ətraf mühitin təsirinin nəzərə alınması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

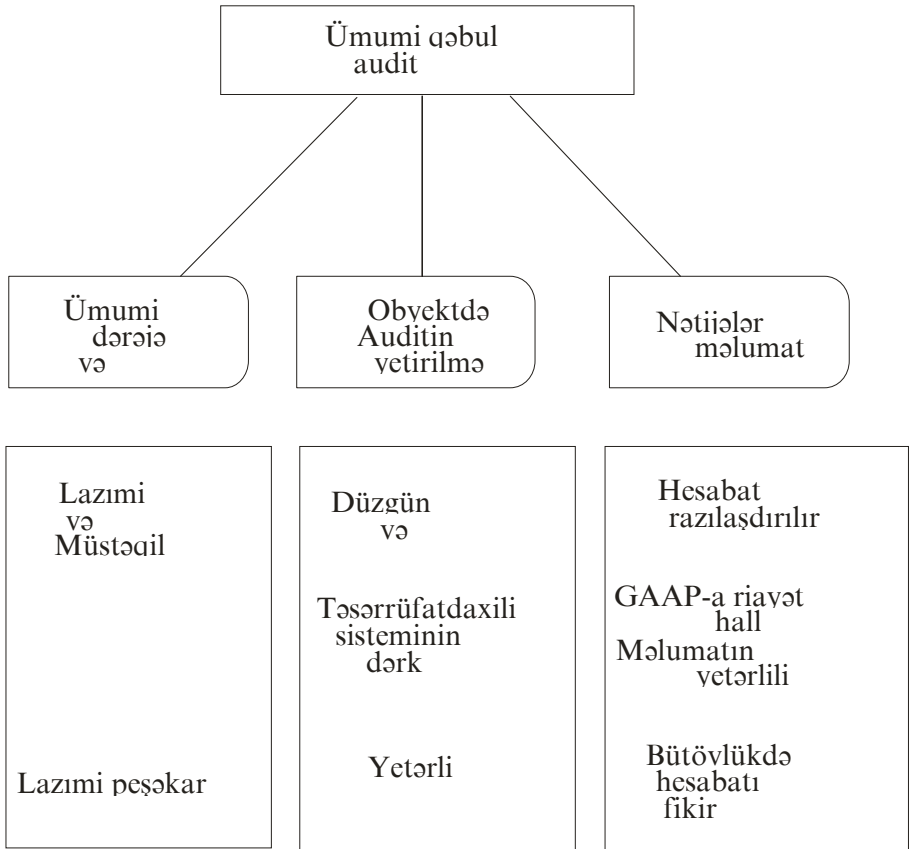
Beynəlxalq audit standartları maliyyə hesabatlarının müstəqil auditinin keçirildiyi bütün hallarda tətbiq edilir və bu zaman firmanın xüsusiyyətləri, onun hüquqi vəziyyəti, kəmiyyət-həcm

göstəriciləri nəzərə alınmır. Lakin səhmləri müvafiq fond bazarlarında satışa çıxarılan fond birjalari 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 işləyib hazırlayırlar (56,s.21). Özünün milli audit standartlarını yaratmağı qərara almış bəzi ölkələrdə ocümlədən Kipr, Malayziya, Nigeriya, Fici, Şri-Lanka və s (56,s.21) BAS milli audit standartları qismində qəbul edilir. Özü milli audit standartlarına malik olan inkişaf etmiş ölkələrdə ABŞ, Böyük Britaniya, Fransa və Kanada da BAS-dan informasiya xarakterli məlumat kimi istifadə edilir(56,s.21). Lakin bu, dünya bazarları üçün qiymətli kağızlar buraxan təşkilatların auditinə aid deyildir, çünki həmin təşkilatlar Fond birjalari komitələri Beynəlxalq Təşkilatının (İOSCO) tələblərinə uyğun surətdə yoxlanılmalıdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyasının beynəlxalq 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 nəzarətin strukturunun öyrənilməsi, yetərli, mötəbər, sübutlu informasiya» kimi anlayışları da əhatə edir.

ABŞ-da bu sahədə qüvvədə olan ən dolğun rəhbər sənədlər ümumi qəbul edilmiş on audit standartıdır (33, s.47). Müvafiq standartlar 1947-ci ildə işləyib 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 1-də ümumiləşdirilərək, tam şəkildə əks etdirilmişdir.

Şxem 1.

Ümumi qəbul edilmiş on audit standart

Beynəlxalq təcrübədə audit standartları aşağıdakı üç təsnifat xüsusiyyətinə görə səciyyələndirilir:

Ümumi standartlar:

- Audit müvafiq texniki hazırlığa və peşəkar auditor keyfiyyətlərinə malik şəxs və ya şəxslər aparmalıdırlar.

- Tapşırıqla bağlı olan bütün məsələlərdə auditor və ya auditorlar müstəqilliyini qoruyub saxlamalıdırlar.

- Yoxlamanı apararkən və rəy hazırlayarkən lazımı peşə dəqiqliyi nümayiş etdirmək lazımdır.

Praktik iş standartları:

- İş adekvat olaraq planlaşdırılmalı, əgər assistentlər varsa, onlara lazımınca nəzarət edilməlidir.

- Auditi planlaşdırmaq və zəruri yoxlamaların xarakterini, vaxt çərçivəsini və həcmi müəyyənləşdirmək üçün auditor təsərrüfatdaxili nəzarət sistemi haqqında mükəmməl bilik və təcrübəyə malik olmalıdır.

- Auditi aparılan subyektin maliyyə hesabatı barədə fikrin formalaşdırılması ilə bağlı zəruri zəmin, əsaslar yaratmaq üçün yoxlamalar, müşahidələr, sorğular və təsdiqləmələr yetərli həcmdə olmalı, zərurət olduqda əlavə sübutlar toplanmalıdır.

Rəy standartları:

- Rəydə maliyyə hesabatının ümumi qəbul edilmiş mühasibatlıq prinsiplərinə uyğun şəkildə təqdim edildiyi barədə məlumat əks etdirməlidir.

- Rəydə əvvəlki dövrlə müqayisədə hesabat dövründə belə prinsiplərə ardıcılıqla riayət olunması halları gözlənilməlidir.

- Əgər rəydə başqa irad və qeydlər yoxdursa, onda mühasibat hesabatında mövcud olan məlumatın açıqlanmasına tamamilə adekvat formada baxılmalıdır.

- Rəydə ya bütövlükdə mühasibat hesabatı haqqında fikir, ya da fikri bildirilməsinin mümkün olmadığı barədə təsdiqləmə əksini tapmalıdır. Əgər yekun fikrin bildirilməsi mümkün deyilsə, onda müvafiq səbəblər ifadə edilməlidir.

Beləliklə, audit standartları bitkin mühasibat hesablarının auditi üzrə vəzifələrinin yerinə yetirilməsində auditorlara kömək üçün zəruri ümumi rəhbər sənədlərdir. Bu sənədlərdə peşə keyfiyyətləri, yoxlamaların gedişinə, auditor rəyinə və auditor sübutlarına olan tələblər nəzərdən keçirilmişdir. Məsələn, qeyd olunan ümumi qəbul edilmiş on audit standartın (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 istifadəsi və nəşrinə icazə verilmiş metodoloji sənədlərdir. 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 şəkllə salınmışdır.

Müasir şəraitdə auditə yanaşmada MDB ölkələrinin təcrübəsi Qərb ölkələri və ABŞ təcrübəsindən əsaslı şəkildə fərqlənir. Mövcud fərqli vəziyyət MDB ölkələrində auditin qısa inkişaf tarixi, bu ölkələrdə bazar münasibətlərinin tam formalaşmaması, xidmətin tənzimlənməsində dövlət-inzibati mexanizmin 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.

2.2. Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin təşkilinin və tənzimlənməsinin xüsusiyyətləri

Auditin təşkili və inkişaf təcrübəsi beynəlxalq təcrübəyə əsaslanaraq, müxtəlif ölkələrdə, o cümlədən Azərbaycanda da öz xüsusiyyətlərinə malikdir. Onlar hər bir ölkənin xüsusiyyətlərini, dövlət quruluşunun spesifikliyini və iqtisadi inkişaf səviyyəsinin milli ənənələrini nəzərə alırlar. Auditin beynəlxalq təcrübədəki inkişaf xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi bu mühüm infrastruktur sahəsinin 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 audit xidmətlərini yerinə yetirməkdir), təsərrüfatdaxili auditorlar (daxili auditorlar), və diplomlu ictimai mühasiblər

(onların əsas vəzifəsi- şirkətlərin, kiçik firmaların və qeyri-kommersiya strukturlarının dərc edilən maliyyə hesabatlarının yoxlanmasıdır) həyata keçirirlər.

Diplomlu ictimai mühasiblər neytral maliyyə nəzarətçisi olan kənar(müstəqil) auditorların funksiyalarını yerinə yetirirlər. Diplomlu ictimai mühasib 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 olmaq üçün əsas şərt bu istiqamətdə müəyyən olunmuş standart dövlət imtahanının verilməsidir. Ştatların əksər hissəsində bu rütbəyə iddia edən şəxs andlı mühasib olmamışdan əvvəl bu peşə üzrə minimum bir illik iş təcrübəsinə malik olmalıdır.

Amerika Birləşmiş Ştatlarında auditor firmaları başqa təşkilatlara nisbətən daha konkret müəyyən edilmiş vəzifələrə malikdirlər. Onlar üçün daha çox peşəkar tələblər mövcuddur. Auditor firmaları dörd kateqoriya üzrə xidmət göstərirlər:

- Təsdiqetmə sahəsində xidmətlər (xidmət göstərilən zamanı yazılı təsdiqin etibarlığına aid fikir ifadə edilməklə, yazılı rəy verilən istənilən xidmətlər), ümumi şəkildə yoxlama və təsdiqetmə üzrə digər xidmətlər;

- Vergi xidmətləri - şirkət və fərdi vergi deklarasiyalarının hazırlanması;

- Təsərrüfat subyektləri üçün məsləhət xidmətləri - sifarişçilərə biznesin aparılmasında köməklik göstərilməsi üzrə xidmətlər;

- Mühasibat xidmətləri.

Audit firmaları fərdi sahibkarlıq, yoldaşlıq və peşəkar korporasiya formasında təşkil oluna bilər. Səciyyəvi audit 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 dövrü olaraq auditdən keçməlidir.

Diplomlu ictimai mühasiblərin adətən ildə iki dəfə - mayda və noyabrda imtahanı keçirilir. İmtahan verənlərin yalnız on faizə yaxını birinci dəfədən imtahanı verirlər. Amerika Diplomlu İctimai Mühasiblər İnstitutu sahə üzrə peşəkar tələbləri müəyyən edir, tədqiqatlar aparır və mühasibat uçotu, audit sahəsi üzrə məsləhət xidmətləri verir və vergilərlərlə əlaqədar tematik materiallar dərc etdirir. İctimai Mühasiblər İnstitutunun aşağıdakı şöbələri və komitələri fəaliyyət göstərir: auditor standartları; peşəkarlıq etikas; uçot və nəzarət sahəsində xidmət; idarəetmə məsələlərinə dair məsləhət xidməti; mühasibat standartları; keyfiyyətə nəzarət standartları; vergi problemləri. İnstitutun üç başlıca funksiyasına aşağıdakılar aiddir:

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

Amerika Birləşmiş Ştatlarında Kompüter Auditi üzrə Mütəxəssislər Assosiasiyası fəaliyyət göstərir (33,s.52), bu quruma həmçinin, daxili və müstəqil (kənar) auditorlar da daxil olur. Diplomlu İctimai Mühasiblərin milli və yerli təşkilatları etik normalara riayət edilməsinin birgə proqramında iştirak edirlər. Diplomlu ictimai mühasiblərdən 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 münisflər məhkəməsi komissiyasına göndərə bilərlər. Münisflər məhkəməsi komissiyasının səlahiyyətinə aşağıdakılar daxildir:

- diplomlu ictimai mühasibə bəraət qazandırmaq;
- ona xəbərdarlıq etmək;
- onun milli və yerli təşkilatlara üzvlüyünü iki il müddətinə dayandırmaq;
- onu milli və yerli təşkilatlardan xaric etmək.

ABŞ-da fəaliyyət göstərən qiymətli kağızlar və bərpa əməliyyatları üzrə komissiya da həmçinin, ictimai mühasiblərin 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.

ABŞ ştatlarının əksəriyyətinin qanunvericiliyi tələb edir ki, auditor fəaliyyəti üzrə verilən lisenziyada «diplomlu ictimai mühasib» 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 Muhasiblər İnstitutu etik-davranış normalarını müəyyən edir və institutda münisflər məhkəməsi fəaliyyət göstərir. Onlar lisenziya almış şəxslərə xəbərdarlıq edə, lisenziyanın fəaliyyətini dayandıra və ona xitam verə bilərlər. Lisenziyadan məhrum edilən şəxs diplomlu ictimai mühasib 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 məsələnin ədalətli olduğunu da tam mənada duyub, hiss 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 (45, s.34). Belə bir vəziyyətin yaranması aşağıdakı amillərdən irəli gəlir:

- iddiaçılar tərəfindən auditorun vəzifələrinin xüsusiyyətinin və onların məsuliyyətinin müvafiq həcmnin çox vaxt yanlış və ya qeyri-dəqiq anlaşılməsi;
- 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 zərərlerini kompensasiya etmək istəyi;

- Amerika cəmiyyətində təşəkkül tapmış məhkəməyə müraciət etmək ənənəsinin sadəliyi;

- auditorların və auditor firmalarının mənafeələrini müdafiə edən vəkillərin konkret hallarda öz peşə vəzifələrini həyata keçirərkən auditorların formalaşdırdığı peşə mülahizələrinin və yekun nəticələrinin adekvatlığını əsaslandırma bilməsi.

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 «məcarə»lərinin təhlilindən görüldüyü 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(48,s23). 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 (48, s.26). 1935-ci ildə Hesablar üzrə Komissarların səlahiyyətləri genişləndərilmiş 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 Kampaniyası yaradılmışdır(48,s.30). 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 şirkətinin üzvüdlər, regional şirkətlər isə, öz növbəsində, Hesablar üzrə Komissarların Milli Kampaniyasında (CNCC) birləşmişlər. Peşə təşkilatına üzv olmağın məcburi şərti «Hesablar üzrə komissarların reyestri»nə daxil edilməkdir ki, bu da Milli Kampaniya ilə sıx əlaqədə həyata keçirilir. Fransada auditor fəaliyyətinin təşkili birliklərin iki səviyyəsindən ibarətdir: regional səviyyə (hesablar üzrə komissarların regional şirkətləri) və milli səviyyə (hesablar üzrə Komissarların Milli Kampaniyası).

Apellyasiya Məhkəməsinin himayəsi altında yaradılmış regional şirkətlər Fransadakı 34 inzibati mahalda fəaliyyət göstərilir. Onlar Regional komissiyalar tərəfindən reyestrə daxil edilmiş hesablar üzrə komissarların və auditor firmalarının hamısını öz sıralarında birləşdirir. Hər bir regional şirkət 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 mənafeələrinin qorunmasını həyata keçirir, yerlərdə peşənin inkişafını təmin edir, imtahanların keçirilməsini təşkil edir, regionallarda dövlət orqanları ilə lazımi ünsiyyət qururlar.

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 yarımbarı yeniləşir, eyni vaxtda milli Büro və Prezident seçkiləri keçirilir. Büronun tərkibini və Prezidenti iki illiyə maksimum iki dəfə seçmək olar: Milli Şura Milli Kampaniyanı və onun əmlakını idarə edir, öz səlahiyyətləri çərçivəsində qərarlar qəbul edir, regional şuraların fəaliyyətini əlaqələndirir, auditor peşəsinin inkişaf doktorinasını işləyib hazırlayır, dövlət hakimiyyəti orqanları və beynəlxalq təşkilatlarla qarşılıqlı münasibətlərdə Milli Kampaniyanı 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 o, çağırıla bilər.

Milli Kampaniyanın və regional şirkətlərin 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 şirkətlərin üzvlərindən daxil olur. Regional şuralar Milli Şuranın və Milli Kampaniyanın fəaliyyətinin maliyyələşdirilməsində iştirak edirlər. Peşə Etikası Məcəlləsinə və 1969-cu il 12 avqust tarixli dekretə uyğun olaraq, Kampaniyanın bütün üzvləri tərəfindən icbari qaydada hər il üzvlük haqlarının ödənilməsi nəzərdə tutulur. İki il ərzində üzvlük haqqını ödəməyən üzv Kampaniyanın üzvlüyündən çıxarılmış hesab edilir və müvafiq olaraq, auditor fəaliyyətini həyata keçirmək hüququnu itirir.

Fransada regional şirkətlərin bütün üzvlərinin auditin peşə normalarının işləyib hazırlanmasında iştirakını təmin edən mexanizm formalaşdırılmış və o, hal-hazırda da fəaliyyət göstərir ki, bütün bunlar Milli Kampaniyanın səmərəli fəaliyyətinin təminatı və rəhnidir. Hazırda auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin peşə norma və qaydalarının hazırlanması və təkmilləşdirilməsi üzrə işləri Milli Kampaniyanın 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.

Fransada qüvvədə olan auditorların peşə fəaliyyəti normaları (standartları)(48,s.87) beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyasının Beynəlxalq Audit Praktikasi Komitəsi tərəfindən işlənib hazırlanmış beynəlxalq standartlar əsasında, milli xüsusiyyətlər və mövcud praktika nəzərə alınmaqla hazırlanmışdır. Normalar mahiyyətcə Fransa şəraitinə uyğunlaşdırılmış beynəlxalq standartlardır və əsində beynəlxalq standartların Fransa variantıdır.

Fransada audit fəaliyyətini ya ekspet-mühəsib diplomuna, ya da hesablar üzrə komissar şəhadətnaməsinə malik şəxslər həyata keçirə bilirlər. Xüsusilə də Reyestrə daxil edilmiş hər 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 bilirlər. Fransada auditor firmasının nizamnamə kapitalının azı 75%-i (İngiltərədə-azı 65%-i, Almaniyada-100%-i) reyestrə daxil edilmiş auditorlara məxsus olmalıdır.

Audit 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, mühəsibat 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 sahinə, 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. Yazılı imtahanlar aşağıdakı mövzuları əhatə edir:

- fərdi audit halı;
- hüquqşünaslıq, vergitutma, maliyyə;
- proqram mövzusu.

Əgər iddiaçı yazılı imtahanda təminədicə bal toplayırsa, onda o, aşağıdakı bölmələr üzrə keçirilən şifahi imtahana buraxılır:

- hüquqşünaslıq üzrə sorğu;
- mühasibat uçotu, maliyyə və vergitutma üzrə sorğu;
- ümumi mühasibə.

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 hədd, 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, iddaçı üç il ərzində müvafiq peşə stajkeçməsində iştirak etməli, bunun iki ili ərzində isə regional şirkət 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 Kampaniya tərəfindən Hesablar üzrə Komissarların ən təcrübəli və nüfuzlulu şəxsləri arasında seçilmiş mütəxəssislər təyin olunur. Həm də stajkeçən şəxs müstəqil şəkildə və ya auditor firmalarının tərkibində işləyən hesablar üzrə komissarlardan, Milli Kampaniyanın təyin etdiyi rəhbərlər arasından özünə rəhbər tapmalıdır. Stajkeçmənin rəhbəri stajkeçənin işini təşkil edir, onun fəaliyyəti və peşə hazırlığı haqqında hesabatlar tərtib edib, onları regional şirkətə göndərir. Stajkeçən, razılıq əsasında onu işə qəbul edən auditor firmasının əməkdaşı sayılır və peşə sirrini yaymamaq haqda öhdəlik götürür. O, regional şirkətlər tərəfindən təşkil edilən təlim tədbirlərində iştirak etməli, fərdi hallardan birini təsvir etməklə, özünün peşə fəaliyyəti barədə yarımillik hesablar 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 stajkeçmə müvafiq şəhadətnamə verir.

Auditorların hazırlanması, 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 Ordeninin peşə hazırlığı üzrə komissiyası ilə birgə diplomlu mühasiblərin staj keçməsinə 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.

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 şirkətlər ciddi nəzarət edir, hesabatda həmçinin ixtisasartırmaya sərf edilmiş vaxt barədə məlumat qeyd olunmalıdır. Milli Şura tərəfindən təsdiq olunmuş peşəkarlığın yüksəldilməsi planı şəkildə 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 şirkətlərdir, onlar seminarların konkret mövzularını və keçirilmə müddətini müəyyən edir, 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 səriştəliyi 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 şirkətə 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 Kampaniyanın 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. Regional şirkətlər 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 şirkətin şurasına təqdim olunur. Rəy mənfi olduqda, hesablar üzrə komissar barədə müxtəlif tədbirlər görülməli, o cümlədən reyestrdən çıxarılmağa qədər, bu işə auditor fəaliyyəti ilə məşul olmaq hüququndan məhrum edilmək deməkdir.

İsveçin 1995-ci il yanvar tarixindən Avropa İttifaqına (Aİ) daxil olması ilə əlaqədar olaraq, ölkədə auditor fəaliyyətinin təşkili üzrə eyni qanunvericilik və normativ sənədlər qəbul edilmişdir. Yeni qəbul olunmuş normativ sənədlər əsasən ölkədə toplanmış təcrübəni və Aİ-nin digər dövlətlərinin norma və standartlara 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 sənədlərlə bağlı bir daha təsdiq etmişdir.(96,s.18) «Auditorlar haqqında» qanunda auditorların təhsili və lisenziyalaşdırılması, auditor 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 şərhə 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.

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 reyesterini 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 cəmiyyətinin yaradılmasını təsdiq edən sənədləri(təsis sənədləri, protokol və s.) və cəmiyyətin səhmdarlarının qeydiyyatı kitabının surətini də təqdim etməlidirlər.

Audit firması kimi qeydiyyatdan keçən yoldaşlıq, məhdud məsuliyyətli və səhmdar cəmiyyəti formalı müəssisələr aşağıdakı tələblərə əməl etməlidirlər:

- yalnız auditor fəaliyyəti məşğul olmaq;
- audit keçirilməsi ilə bağlı zəruri şərtlərə əməl etmək;
- müflisləşmə və ya ləğv olunma vəziyyətində olmamaq.

Müvafiq təşkilatlar bilavasitə peşəkar auditor fəaliyyəti ilə məşğul olurlar və bu təşkilatlarda fəaliyyət göstərən mütəxəssislərin əsas hissəsini lisenziyalı auditorlar təşkil edir. Səhmdar cəmiyyətləri şəklində yaradılan auditor təşkilatlarının idarə heyəti üzvlərinin minimum dördə üç hissəsi və onların müavinlərinin minimum dördə üçü lisenziyaya malik auditorlardan ibarət olur. Həmçinin, cəmiyyətin təyin olunan icraçı direktoru, meneceri də lisenziyalı auditor olmalıdır. Təşkilatın idarə heyətinin yalnız o zaman qərar qəbul etməyə səlahiyyətli sayılır ki, iclasda iştirak edən auditorlar ümumi səsərin əksəriyyətini təmsil etsinlər. Səhmdar cəmiyyətlərinin

qeydiyyatı üçün zəruri şərtlərdən biri səhmlərin dördə üç hissəsinin auditorlara məxsus olması əsas götürülür.

Audit yoxlamalarının keçirilməsi ilə bağlı 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 apardığı auditin rəyini məsul şəxs, auditor imzalayır. Həmçinin, belə rəyi məsul şəxslə, auditorla birgə auditdə iştirak edən bir neçə auditor da rəyi imzlaya bilər. İsveç qanunverisiliyinə görə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziya 5 il müddətinə verilir. Auditor auditı yüksək peşəkarlıqla yanaşı, həm də auditor etikasına riayət etməklə həyata keçirməlidir. Belə ki, auditor ən vacib olan neytrallıq prinsipinə əməl etməlidir, əks təqdirdə auditorun neytrallığına xələl gətirən hallar mövcud olarsa, o mövcud qanunvericilik üzrə auditdən imtina etməlidir. Ölkə qanunvericiliyinə görə auditor köməkçisinin, asistentin yerinə yetirdiyi iş 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 uyğun istifadə etməməlidir. Belə ki, məlumat sirlərinin qorunması müvafiq qanunvericiliklə tənzimlənir. Sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyəti üzrə müəyyən olunmuş vəsib tələblərdən biri də onların fəaliyyətinin sığortalanmasıdır. AFK tərəfindən bu subyektlərə fəaliyyət üzrə lisenziya verilərək qanunverisiliklə müəyyən olunmuş sığorta sazişinin olmasına xüsusi diqqət yetirilir.

AFK sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin mövcud qanunverisiliyə uyğunluğunu 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 ləğv edilir. Lakin, bu istiqamətdə müvafiq yüngülləşdirisi hallar olduqda ona xəbərdarlıq edilir. Lisenziyanın ləğvi, məzəmmət hallarının meydana çıxmasına səbəb olmuş şərait yarandıqda bu məsələlərin araşdırılmasında səbəbkar şəxs olan auditor da iştirak edir, vəziyyətin izah olunmasına 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 vardır. 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. Belə ki, məcburi ixtisas artırma 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(123). Müvafiq qanun 1975-ci ilin 5 noyabr tarixində xeyli təkmilləşdirilmiş, qanuna yeni əlavə və dəyişikliklər edilmişdir. 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 olunsada, 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, idarədilməsi sahəsində ekspert kimi fəaliyyət göstərmək (istehsalın təşkili, idarədilməsi, 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 (məlgöndərənlər, 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 məxvi sənəd sayılır. Müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditi zamanı digər auditor xidmətləri növü də həyata keçirilir (normativ hüquqi bazanın, idarəetmə sisteminin səmərəliliyinin auditi və s.).

Almaniyada auditorların peşə müstəqilliyi çox yüksək qiymətləndirilir. Alman qanunvericiliyinə uyğun olaraq auditor audit üzrə müqaviləni o vaxt imzalayır ki, o öz mühakiməsinə, qərarına əsasən yoxlamanın 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 iqtisadi, 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 cəlb olunma, 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.

Almaniya təcrübəsində audit fəaliyyətinin əsas sahələrindən biri də qəyyumluq fəaliyyətidir, bu fəaliyyət sahəsinə vəkalət verənin tapşırığı ilə özgənin əmlakının idarə edilməsi, kredit zamanəti xidmətlərinin göstərilməsi, şəriklərin, təsisçilərin hüquqlarının təmsil edilməsi və məhkəmədən kənar barışıq sazişlərinin bağlanması aid oluna bilər. Bundan başqa, o, digər mühüm peşə fəaliyyətlərini də həyata keçirə bilər: vəziyyətin icrası, irsin idarə edilməsi, müsabiqənin icrasının idarə edilməsi, borclunun, ləğvədən işlərinin idarə edilməsi.

Ölkədə auditor həmçinin, audit-hüquq sahəsində müxtəlif yönümlü məsələləri də həll edir, onun nəticələrini rəsmiləşdirir. Auditor müəssisənin fəaliyyətinin, onun əmlakının, digər sahələrdə iştirakının maliyyə dayanaqlığı qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi, maliyyə vəziyyətinin sağlamlaşdırılması, birdəfəlik kompensasiya və zərərin dəqiqləşdirilməsi məsələləri həmçinin, birgə nigah 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 əsaslığına xüsusi diqqət yetirir. Auditor sifarişinin tapşırıqlarını, xüsusilə hüquqi, iqtisai sahədəki tapşırıqlarını öz bilik və peşəkarlığı səviyyəsində həll etmək hüququna malikdir.

Almaniyada audit fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququnu əldə etməklə bağlı məsələlər kompleks şəkildə həll edilir. Federal torpaqlarda ixtisas imtahanlarının keçirilməsi üçün xüsusi komissayalar (üç illik müddətə) yaradılır və onların sədri vəzifəsinə torpaqların 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 subyekti və ya auditor yanında praktik təcrübə keçilməsini təsdiq edən rəsmi sənəd (arayış) də təqdim olunmalıdır. Məhkəmənin qərarı ilə psixi xəstəliyi ilə bağlı vəzifə tutmağa ixtiyarı olmayan, habelə qeyri-stabil maliyyə vəziyyətində olan şəxslər imtahana buraxılmırlar.

İmtahanı uğurla verdikdən sonra torpaqlığın iqtisadiyyat üzrə ali idarəsi iddiaçıya auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziya verir. Buna qədər iddiaçı torpaqlığın ali idarəsi qarşısında and içməlidir. Bu məsələ üzrə səlahiyyətli orqan kimi ərazisində iddaçının 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 fəaliyyətini 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 müdirlərlə 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 audit 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 üzvlərini və təsisçilərin auditor olmasıdır. Təşkilatın auditor firması kimi təsdiq olunması prosedurunun ərazisində firmanın rezidensiyası yerləşən federal torpaqlığın ali inzibati orqanı həyata keçirir.

Ölkədə auditorların peşəkar özünüidarə vəzifələrini həyata keçirmələri 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 mənafeələrini 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 orqaları, idarələr və məhkəmələr müraciət edə bilərlər. Auditorlar Palatası peşənin bütün nümayəndələrinə peşəkar hüququ məsələlərdə, habelə auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar digər sahələrdə məsləhət və tövsiyələrlə kömək edir.

Hüquqi orqan olmaqla yanaşı Auditorlar Palatasının fəaliyyətinə federal iqtisadiyyat 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 federasiyasının 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.

Dünyada peşəkar mühasiblərin və auditorların hazırlanmasını təmin edən ən qədim tədri qurumlardan biri Şotlandiya Diplomlu Mühasiblər İnstitutudur(73,s.39). İnstitut ilk dəfə «diplomlu mühasib» anlayışını tədiq etmiş və 1854-cü ildə institut statusunu təsdiq edən Kral Diplomu almışdır. İnstitutda kommersiya və biznes təhsili sahəsində böyük təcrübəyə malik olan yüksək ixtisaslı lektor və mütəxəsislər 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. 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 qiyməndləndirilməsi metodlarının müəyyənləşdirilməsi məsələləri əsas müzakirə obyektı olur.

2.3. Audit xidmətinin tənzimlənməsinin beynəlxalq aspektləri

Auditin təşkili və tənzimlənməsində Beynəlxalq Audit İnstitutlarının, təşkilatlarının rolu öz zəruriliyi ilə əhəmiyyət kəsb edir. Bu qurumlar audit sahəsində normativ-metodoloji sənədlərin, standartların hazırlanmasını, onlara vaxtaşırı əlavə və dəyişikliklərin edilməsini, mütarəqqi audit təcrübəsinin tətbiqi istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsini həyata keçirir. Bu qurumların fəaliyyəti bazar münasibətlərinə yenidən keçmiş və auditin qısa müddət ərzində inkişaf etməyə başlamış ölkələr üçün xüsusilə əhəmiyyətlidir.

Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası (International Federation of Accountants IFAC) belə təşkilatlardan biri olmaqla öz sıralarında dünyanın 100-dən çox ölkəsini birləşdirir və mühasiblərin və auditorların ən nüfuzlu beynəlxalq qurumu sayılır (IFAC-a hər il daxil olan ölkələrin tam siyahısı bu beynəlxalq təşkilatın illik hesabatlarında dərc olunur).

IFAC 1977-ci il oktyabrın 7-də yaradılmış və uzun müddət beynəlxalq audit normalarının müəyyənləşdirilməsi ilə (Beynəlxalq Audit praktikası Komitəsi vasitəsilə) məşğul olmuş, lakin son vaxtdır həmin normaları audit standartları adlandırmaq barədə qərar qəbul etmişdir. Bu addım həmin sənədlərin nüfuzluluğunu yüksəltmək üçün edilmişdir. Audit standartları auditor xidmətinin keyfiyyətini yüksəltmək məqsədlərinə xidmət edir. Bu norma və standartlar IFAC tərəfindən bir neçə sahə üzrə müəyyən edilir:

- audit üzrə beynəlxalq normalar;
- idarəetmə uçotu üzrə beynəlxalq praktik qaydalar;
- ictimai sektor (dövlət sektoru) üzrə beynəlxalq normalar.

IFAC audit və uçot üzrə bütün fəaliyyətini özünün komitələri vasitəsilə həyata keçirir. Hazırda bu qurumun aşağıdakı komitələri fəaliyyət göstərir: Audit Praktikasına Komitəsi; Təhsil Komitəsi; Etika Komitəsi; Maliyyə və İdarəetmə Uçotu Komitəsi; Planlaşdırma Komitəsi; İctimai Sektor Komitəsi.

Hər bir ölkədə auditin təşkilinin milli xüsusiyyətləri fərqli ola bilər, lakin bütövlükdə auditorlar dünyada xarakterinə görə təxminən eyni olan bir fəaliyyətlə məşğuldurlar. Auditin beynəlxalq norma və standartları isə bu və ya digər ölkədə mövcud olan milli norma və standartları inkar və ya əvəz etmir, əksinə onların təkmilləşməsinə yardım göstərir. Bir çox ölkələr (1996-cı ildən isə həm də Azərbaycan) özünün audit standartlarını və bu sahədə digər normativ sənədlərini işləyib hazırlayır. Hər bir ölkə İFAC-ın əsas minimum tələblərinin təmin edilməsi zərurətinə yönəlmiş audit metodologiyasını əsas götürür.

Avropada mühasiblərin və auditorların daha nüfuzlu və yüksək səviyyəyə malik iki peşəkar təşkilatı vardır: International Accounting Standards Committee (İASC-Mühasibat Uçotu Standartlarının Beynəlxalq Komitəsi, 1973-cü ildə Londonda yaradılmışdır) və Federation des Experts Comptables Europeen (FEE-Avropa Ekspert-Mühasiblər Federasiyası, mənzil-qəragahı Brüsseldədir). FEE 1987-ci il yanvarın 1-də, 1951-ci ildən mövcud olan Union Europeen des Experts Economiques et Financiers (CUEC-Avropa İqtisadiyyat və Maliyyə İttifaqı) ilə Groupe d'Etudes de Experts Comptables de la C.E.F.-in (1958-ci ildə yaradılmışdır) birləşməsi nəticəsində yaranmışdır.

Milli ənənələr, habelə auditorların ictimai assosiasiyaları, birlikləri auditor fəaliyyətinin təşəkkülündə və inkişafında çox böyük rol oynayırlar. Məsələn, ABŞ-da auditin inkişafına Amerika Andlı Mühasiblər İnstitutunun (AİCPA) çox böyük təsiri olmuşdur. Bu quruma həmçinin aşağıdakı vəzifələr həvalə edilmişdir:

- andlı mühasiblər, auditorlar üçün peşə tələblərinin müəyyənləşdirilməsi;
- mühasibat uçotu və auditlə əlaqədar tədqiqatların aparılması və materialların nəşr edilməsi;
- firma və şirkətlərə, onların rəhbərliyinə məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi;
- vergitutma sahəsində məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi.

Auditin inkişafına bir çox digər təşkilat, assosiasiya və təsisatlar da təsir göstərmişdir. Onların hər biri müəyyən

vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün yaradılmışdır və bu qurumların hər birinin auditor fəaliyyətinə çoxfərqli yanaşması mövcuddur. Onlardan ən mühümləri sırasında, aydın məsələdir ki, Qiymətli Kağızlar Birjalar üzrə Komissiyası (Securities and Exchange Commission-SEC) göstərmək lazımdır, bu Komissiya həm də maliyyə bazarının inkişafına və möhkəmlənməsinə cavabdehdir. Bundan əlavə, ABŞ-da Baş Uçot Xidməti (The United States General Accounting Office-GAO) də fəaliyyət göstərir. Bu, federal hökumətin qanunvericilik qolunun müəssisədənəkar təşkilatıdır.

GAO yalnız ABŞ Konqresi qarşısında məsuliyyət daşıyır. Ona Baş nəzarətçi (sədr) rəhbərlik edir, Konqresə də o, hesabat verir. GAO-nun auditor heyətinin əsas vəzifəsi məhz Konqres üçün auditorların şəhadətlik funksiyasını yerinə yetirməkdir. ABŞ-ın müxtəlif hökumət idarələri vaxtaşırı olaraq Konqres üçün müəyyən növ maliyyə məlumatlar (o cümlədən büdcə vəsaitlərinin xərclənməsi, hökumət sifarişlərinin yerinə yetirilməsi və s. barədə) təqdim edirlər. Onlar tərəfindən hazırlanmış məlumatın çox böyük hissəsi Konqresə təqdim edilməzdən əvvəl GAO mütəxəssisləri tərəfindən auditor yoxlamasından keçirilir. Hökumət idarələrinin gəlirləri və xərcləri qanunvericilik aktları ilə müəyyən edildiyindən bu, auditlər məzmun etibarlı ilə bitkin mühasibat hesabatlarının ənənəvi auditi yox, uyğunluq auditidir. GAO auditorlarının digər vəzifələri prinsip etibarlı ilə müstəqil auditor firmalarının vəzifələrinin eynidir.

ABŞ-da sadalanan təşkilatlardan savayı, auditorları birləşdirən təşkilatlar sırasında aşağıdakıları da göstərmək zəruridir:

- Amerika Mühasiblər Assosiasiyası (American Accounting Association-AAA), başlıca olaraq, mühasibat uçotu, audit və maliyyə təhlili müəllimlərini birləşdirir;

- ABŞ Milli Mühasiblər Assosiasiyası (National Association of Accountants-NAA), bu müxtəlif istehsal sahələrində, zərərli işləyən müəssisələrdə, banklarda, sığorta şirkətlərində və çalışan mühasiblərin müəssisədənəkar assosiasiyasıdır;

- Maliyyə İşçiləri İnstitutu (Financial Executives Institute-FEI) öz sıralarında başlıca olaraq, maliyyə direktorlarını və baş mühasibləri birləşdirir;

- Dövlət İdarələri Mühasibləri Assosiasiyası (Association of Government Accountants-AGA) dövlət (daha çox federal, az halda bələdiyyə) idarələrinin, xidmət və agentliklərinin mühasiblərini birləşdirir;

- Kompüter Auditi Mütəxəssisləri Assosiasiyası (İDR Auditors Association).

Böyük Britaniyada andlı mühasibləri (auditorları) birləşdirən əsas təşkilatlara aşağıdakılar aiddir:

- İngiltərə və Uels Andlı Mühasiblər İnstitutu (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-İCAEW və ya ACA, FCA);

- Diplomlu Mühasiblərin İctimai assosiasiyası (The Chartered Association of Certified Accountants-CACA və ya ACCA, FCCA);

- Mühasib-Analitiklərin İctimai İnstitutu (The Chartered Institute of Management Accountants-CİMA və ya ACMA, FCMA);

- Şotlandiya Andlı Mühasiblər İnstitutu (The Institute of Chartered Accountants of Scotland-İCAS və ya CA);

- Milli Maliyyə və Mühasibat Uçotu İctimai İnstitutu (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy -CİPFA və ya İPFA);

- İrlandiya Andlı Mühasiblər İnstitutu (the Institute of Chartered Accountants of Ireland-İCAİ və ya ACA, FCA).

Azərbaycandan daha tez bazar iqtisadiyyatı yoluna qədəm qoymuş Çində hələ 1982-ci ildə Auditor Müdiriyyəti yaradılmışdır. Bundan əlavə, auditin inkişafı proqramı üzrə Çin Beynəlxalq Maliyyə İnstitutlarından 180 milyon dollar kredit alıb, bu sahənin inkişafı üçün istifadə etmişdir. Buradaca istər-istəməz Zbiqnev Bjezinskinin belə bir fikri ilə razılaşmaq zərurəti yaranır ki, «İslahatların Çin modeli açıq-aydın sübut etmişdir ki, bu yenidənqurmanın sovet variantından daha uğurludur»(124).

Müqayisə üçün qeyd etmək lazımdır ki, bu quruma rəhbərlik edən şəxslər onun fəaliyyətinin ilk günlərindən belə bir nöqteyi-nəzəri müdafiə edirlər ki, auditor xidmətləri bazarının təşəkkülü və inkişaf etdirilməsi üçün ciddi dövlət köməyinə ehtiyac yoxdur. Onların dəlilləri buna əsaslanır ki, «bu fəaliyyət artıq müəyyən inkişafa nail olmuşdur. Yetərinə iri firmalar vardır ki, artıq bu firmalar bazarda müvəffəq işləyirlər».

Kənar (müstəqil) auditorların işi bir çox hallarda daxili auditorların işinin nəticələrinə əsaslanır. Bütövlükdə daxili auditorlar elə fəaliyyətini yoxladıqları şirkətin qulluqçularıdır, ancaq onlar, bir qayda olaraq, şirkətin direktorlar şurasının tərkibinə daxil olurlar. Nəzarətin bu forması 30-cu illərdə ABŞ-da meydana gəlmiş, sonra isə Qərbi Avropada və Yaponiyada geniş yayılmışdır.

Hal-hazırda əksər hallarda daxili auditorların funksiyaları hətta öz şirkətlərinin struktur bölmələrinin bitkin mühasibat hesablarını yoxlamaq çərçivəsindən xeyli kənara çıxır. Daxili auditorlar daha çox şirkətin idarəetmə və iqtisadi siyasət məsələlərinin həllində fəal iştirak edirlər. Artıq bunlar yüksək ixtisas səviyyəsinə malik mütəxəssislərdir və status etibarını onlar yetərinə geniş səlahiyyətlərə malikdirlər. Daxili auditorların vəzifələri dairəsinə çox vaxt aşağıdakılar daxil olur:

- Əməliyyat auditi-idarəetmənin müxtəlif məsələləri (məsələn, marketinqin qiymətləndirilməsi üzrə işlər, şirkətin strukturunun səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və s.) üzrə şirkətin müxtəlif struktur bölmələrinə məsləhətlər verilməsini təmin edən fəaliyyət;
- Uyğunluğun auditi-şirkətin bölmələrinin fəaliyyətinin müdiriyyət tərəfindən müəyyən edilmiş qaydalara, həmçinin zərurət olduqda, daha yuxarı orqanlar tərəfindən və ya qanunvericilik normaları ilə müəyyən edilmiş qaydalara uyğunluğunun yoxlanılması (məsələn, bağlanmış müqavilələr hüququ tələblərinin, risklərin minimuma endirilməsinin və digər əməliyyatların yoxlanılması və qiymətləndirilməsi).

ABŞ-da daxili auditorların peşə təşkilatı 1941-ci ildə yaradılmış və Daxili Auditorlar İnstitutu adlandırılmışdır (25,

s.24-25). İnstitutun fəaliyyət devizi belədir: «tərəfdaşlıq vasitəsilə tərəqqi». Keçən əsrin 70-i illərin əvvəllərində institut özünün beynəlxalq mərkəzini Floridaya köçürmüşdür. İnstitut öz fəaliyyətinin aşağıdakı istiqamətlər üzrə qurur:

- daxili auditorların ümumi peşə bilikləri;
- fasiləsiz peşəkar inkişaf proqramları;
- peşə məcəlləsi;
- peşəkar normalar;
- sertifikatlaşdırma proqramları.

Daxili auditorların belə bir təşkilatı onların öz mənafeələrini qorumaq, habelə, peşə ustalığını inkişaf etdirmək, fəaliyyətin səmərəliliyini daha da yüksəltmək üzrə dağınıq səylərini birləşdirmək zərurətindən irəli gəlmişdir. İnstitut daxili auditorların fəaliyyətini əlaqələndirir və tənzimləyir, ümumtəhsil fəaliyyətini təmin edir və peşə praktikası normalarını işləyib hazırlayır. Bu qurum daim özünün funksiyalarını və daxili auditor xidmətlərinin fəaliyyət istiqamətlərini genişləndirir.

İnstitut daxili auditorların peşə aləmində nüfuzlu və beynəlxalq qurumu kimi tanınır. Onun dünyanın 100-dən çox ölkəsində çalışan on minlərlə üzvü vardır. İnstitutun ABŞ-dakı bölmələrindən savayı, Avstraliya, Çin, Hindistan, İsrail, Yaponiya, Malayziya, Yeni Zelandiya, Cənubi Afrika, Böyük Britaniya və Şimali İrlandiya, Türkiyə də eyni profilli milli institutlar vardır.

MDB-yə daxil olan ölkələrdən fərqli olaraq, bəzi ölkələrdə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyalaşdırman ictimai təşkilatlar, yəni auditorların özlərinin peşə bilikləri həyata keçirirlər. Bu təcrübə ingilis-amerikan yanaşması olmaqla, təkcə ingilisdilli ölkələrdə deyil, digər ölkələrdə də rəhbər tutulur. Auditor fəaliyyətinin peşəkarlıq səviyyəsini və nüfuzunu qaldırmaqda maraqlı olan bu təşkilatlar belə mütəxəssislər üçün zəruri ixtisas tələblərini formalaşdırır, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən sertifikatlar (ixtisas vərəqələri), lisenziyalar verir və qanunvericilik əsasında auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsini peşəkar ictimai qurumlar və dövlət idarəetmə orqanları birlikdə həyata keçirirlər.

ABŞ-da auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyaları ştatların qubernatorlarının rəhbərlik etdikləri müşahidə şuraları verir və ya geri alırlar. Bir ştat tərəfindən verilmiş lisenziya heç də həmişə digər ştatda praktik fəaliyyətlə məşğul olmaq üçün hüquq vermir, hərçənd bir neçə ştat qarşılıqlı razılaşma əsasında digər ştatlardan olan auditorlara praktik fəaliyyətlə məşğul olmasına icazə verirlər.

Qanunvericilik təşəbbüsünün və tənzimlənməsinin dövlətə məxsus olduğu ölkələrdə (Avropa qitəsindəki bəzi ölkələr) bu mexanizm bir qədər fərqlidir. Məsələn, Fransada auditorların lisenziyalasdırılması dövlət orqanlarının üstün hüququdur. Belə yanaşma Çində və Yaponiyada da mövcuddur. Həm də bu zaman auditor firmaları fəaliyyət baxımından sərbəst və müstəqildirlər. Auditor fəaliyyətinin lisenziyalasması proseduru auditin prinsip və əsas təməl ehkamlarına əsaslandığı üçün, burada əsaslı və ciddi fərqlilik nəzərə çarpır.

Beynəlxalq təcrübədə müstəqil auditorlar fərdi qaydada işləyə bilirlər, lakin çox vaxt onlar müxtəlif adlar altında fəaliyyət göstərən firma və təşkilatlarda birləşirlər. Qərb ölkələrində bir nəfərdən və ya ondan artıq andlı mühasibdən (auditordan) ibarət özəl firmalardan tutmuş (təxminən 90-95), dünya auditində həlledici rol oynayan və transmilli korporasiya sayılan firmalara qədər on minlərlə auditor firması (təkcə ABŞ-da qırx beş mindən artıq) fəaliyyət göstərir(44, s. 56).

Qərbdə korporasiyalar tərəfindən hakimiyyətin ələ keçirilməsi və kapitalın beynəlmiləlləşməsi prosesinin çox gür keçdiyi ötən əsrdə həmçinin, auditor firmalarının rolu yüksəlməyə başlamışdır. Auditorların ilk transmilli korporasiyaları-inhisarçılar meydana gəlmiş və qeyri-adi dərəcədə möhkəmlənmişlər (xüsusən ikinci dünya müharibəsindən sonra). Bu təşkilatlar əvvəlcə «böyük səkkizlik» adlanıb, indi isə, müvafiq transformasiyadan sonra, onlar «böyük altılıq», 1998-ci ildən etibarən «böyük beşlik», sonra isə «böyük dördlük» adlanmağa başlayıb. Bir çox ölkələrin nüfuzlu peşə və işgüzar jurnalları aparıcı audit-məsləhət firmalarının (həm milli, həm də transmilli) siyahısını dərc edir. Bu siyahıların bir çoxunda onların

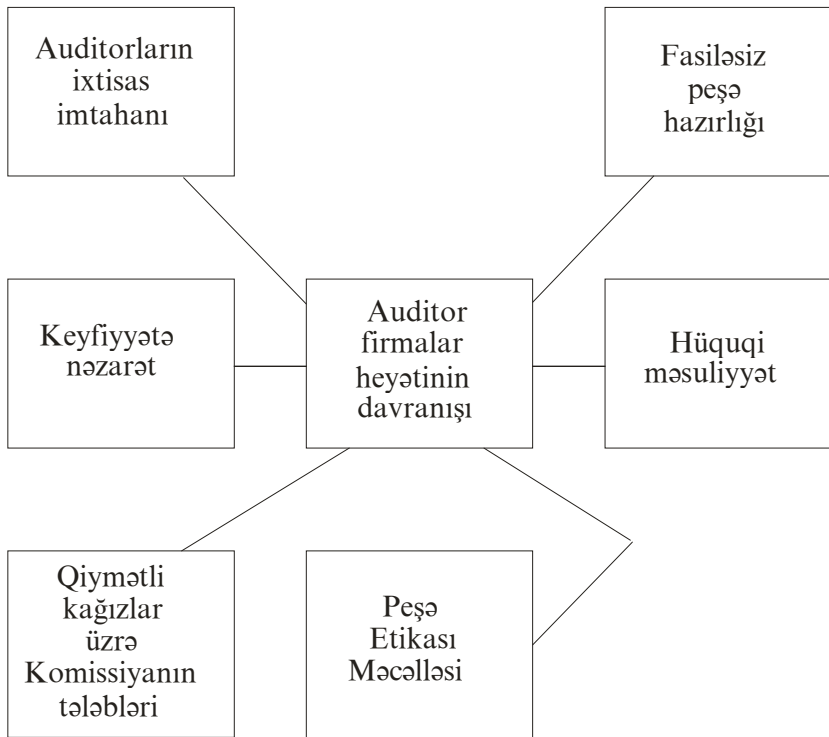
fəaliyyəti barədə müntəzəm olaraq açıqlamalar, müxtəlif statistik məlumatlar da verilir. Belə məlumatlar tədqiqatçılara imkan verir ki, audit-məsləhət firmalarını müəyyən göstəricilərə əsasən təsnifləşdirsinslər. Çox vaxt firmaların bu təsnifatı illik gəlirin həcminə (göstərilən xidmətin həcminə görə), əməkdaşların sayına (peşəkarların sayına) və digər amillərə görə aparılır. Hazırda aparıcı audit-məsləhət firmalarına çevrilmiş transmilli korporasiyalar üzrə bu cür siyahılarda, bir qayada olaraq, həmçinin onların fəaliyyət göstərdiyi ölkələrin sayı da göstərilir. Aydın məsələdir ki, bu göstəricilər çox vaxt yalnız statistikanın deyil, həm də belə reytinglərdə əksini tapan göstəricilərin dinamikasını səciyyələndirir. Böyük auditor firmaları arasında ilk növbədə, aşağıdakıları göstərmək olar:

- Price Waterhouse Coopers - ingilis-amerikan firması. 1998-ci ildə, Coopers & Lybrand və Price Waterhouse firmalarının birləşməsi nəticəsində yaranmışdır, lakin artıq bu firmanın da üç müstəqil firmaya bölünməsi barədə layihə mövcuddur;
- Deloitte & Touch (amerikan-yapon firması);
- Ernst & Young («Ernst & Yanq» şotland firması olub, 2003-cü ildən «Arthur Andersen» amerikan firması ilə birləşmişdir);
- KPMG.

Bu firmaların ümumi adı «böyük dördlük»dür, onlar həqiqətən də sahə üzrə bütün dünyada inhisarçıdırlar və məcmu halda bu dörd firma dünya audit-məsləhət biznesinin tanınmış və çox təcrübəli liderləridir. Qeyd edilən firmalardan hər birinin müxtəlif ölkələrdə çoxlu sayda ofisi vardır, onların hamısı andlı mühasiblər, auditorlar institutunun üzvüdür. «Böyük dördlük» iri sifarişçilərin təqribən 90%-nə xidmət göstərir. Bu firmalar iri beynəlxalq layihələri həyata keçirirlər və onlar lazımı mütəxəssisləri, o cümlədən yalnız özünün bu ölkədəki çoxsaylı ştatlı işçilərini deyil, həm də digər ofislərindən peşəkar mütəxəssisləri, bu cür layihələrin həyata keçirilməsində iştiraka cəlb edərək, geniş spektrli audit-məsləhət xidmətləri göstərirlər.

Xidmət bazarında çoxlu sayda auditor firmalarının fəaliyyət göstərməsi bəzi istifadəçilərə ayrı-ayrı firmaların müstəqilliyini və səriştəliliyini qiymətləndirməyə kifayət qədər imkan vermir. Bu baxımdan ABŞ-da auditorların peşə davranışına çox müxtəlif üsullarla nəzarət edilir (38, s.71) (sxem 2).

Şxem 2.
Auditorların düzgün davranışına yardım edən nəzarət üsulları



III FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA AUDITIN FORMALAŞMA MƏRHƏLƏLƏRİ

Yetmiş ildən artıq bir dövr ərzində keçmiş Sovet İttifaqının tərkibində olmuş Azərbaycanın ictimai-iqtisadi inkişafı kommunist ideologiyasına və tələblərinə uyğun qurulmuşdu. 1990-cı illərin əvvəllərindən genişlənməkdə olan milli-azadlıq mübarizəsi müstəqil və suveren Azərbaycan Respublikasının yaranmasına səbəb olmuş və bu dövrdən başlayaraq ölkədə bazar münasibətlərinin inkişafın əsası müəyyən edilmiş oldu. Bu amil milli iqtisadiyyatın bazar prinsipləri əsasında qurulması üçün zəmin yaradıb, ölkədə mülkiyyət çoxnövzlülüynün formalaşmasına, sahibkarlığın təşəkkül tapmasına, yeni təşkilati-hüquqi formalı təsərrüfat subyektlərinin meydana çıxmasına əsaslı şəkildə təkan vermişdir. Bütün bu proseslər iqtisadiyyatda və təsərrüfat subyektlərində yeni idarəetmə və nəzarət sisteminin təşəkkül tapmasını zəruri şərt kimi qabartmaqda idi.

Ölkə iqtisadiyyatının bazar münasibətlərinə keçməsi, onun dünya iqtisadi sisteminə inteqrasiyası və bütövlükdə cəmiyyətin demokratikləşmə prosesi beynəlxalq standartlara cavab verən maliyyə nəzarətinin, əsasən də audit sisteminin qurulmasını tələb edirdi. Keçmiş Sovet İttifaqına daxil olan respublikalarda olduğu kimi, Azərbaycanda da nəzarət və təftiş sistemi inzibati-amirlik metodlarına uyğun olaraq qurulmuşdu. Bu sistem mütərəqqi və sivil nəzarət formasından uzaq olduğundan bazar münasibətlərinin inkişafına ciddi problemlər yaradırdı. 80-cı illərin sonu 90-cı illərin əvvəllərində keçmiş SSRİ-nin bir çox ərazisində auditin yaradılması istiqamətində cəhdlər göstərilə də bu proses öz pərakəndəliyi ilə səciyyələnirdi. Belə ki, 1987-ci ildə ilk auditor təşkilatı olaraq «İnaudit» Səhmdar Cəmiyyəti yaradıldı. Cəmiyyətin səhmdarları sırasına SSRİ Maliyyə Nazirliyi, Dövlət Bankı, digər bəzi banklar, nazirliklər, iri müəssisələr, xarici subyektlər daxil idi (14, s.42).

1989-cu ildə SSRİ Maliyyə Nazirliyi, Sənaye Ticarət Palatası və BMT-nin transmilli korporasiyalar üzrə Mərkəzi Moskvada birgə müəssisələrdə mühasibat uçotunun, maliyyə menecmentinin

və auditin təşkili problemləri mövzusunda ilk seminar keçirdi. Bu və digər sonrakı bu yönümlü seminar və konfranslarda əsas müzakirə predmeti beynəlxalq maliyyə-mühasibat uçotuna keçid, müasir və sivil nəzarət forması olan auditin təşkili ilə bağlı idi. Bu seminardan sonra SSRİ-nin bir çox mötəbər ali təhsil müəssisələrində, o cümlədən Kiyev Dövlət Universitetinin, Q.V.Plexanov adına Moskva Xalq Təsərrüfatı İnstitutunun və F.Engels adına Leninqrad Sovet Ticarəti İnstitutunun bazasında beynəlxalq tələb və normalara uyğun ilk mühasib və auditor kadrlarının hazırlanmasına, bu istiqamətdə fəaliyyət göstərən bəzi müəssisələrin peşəkarlıq səviyyəsinin artırılmasına başlandı. Bütün bu tədbirlər BMT-nin aparıcı təşkilatlarının, o cümlədən (Kupers və Laybrand, DTT, KPMQ) kimi iri auditor təşkilatlarının dəstəyi və yardımı ilə həyata keçirilirdi.

1989-1991-ci illərdə Moskvada və Leninqrada həmçinin, auditor təşkilatları yaradılmağa başlandı. Bunların arasında təsərrüfat hesablı müəssisələr olan «Kontakt», «Rufaudit», «Lenaudit», «Mosaudit», «Baltika audit», «MKD», «Piter-kontrakt», «Auditor», «Lenbankaudit», «Informaudit» də var idi. 1990-cı ildən başlayaraq Moskvada beynəlxalq auditor təşkilatının iştirakı «Ernst end Yanq Vneşaudit» birgə auditor təşkilatı yaradıldı. Həmçinin, Moskvada və Leninqradda digər xarici auditor təşkilatlarının filial və nümayəndəlikləri də yaradılmağa başlanmışdı. Artıq bu qısa müddət ərzində əsas diqqət auditor təşkilatlarının yaradılmasına və təşkilatlarda fəaliyyət göstərə biləcək mütəxəssislərin cəlbinə yönəlmişdi. Belə mütəxəssislər qısa müddətli praktik kurslarda təcrübə keçmiş maliyyə-mühasibat işçiləri, iqtisadçılar, müfəttişlərdən ibarət idi. Bazar münasibətlərinin təşəkkül tapmağa başladığı və bu münasibətlərin inkişafını təmin edəcək hüquqi-normativ və metodoloji bazanın formalaşmadığı bu dövrdə maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları öz təkmilliyi ilə fərqlənmirdi. Məhz bu səbəb hələ ki, daha təkmil və mükəmməl bilik və təcrübəyə, peşəkarlığa malik auditor, mühasib kontingentinin hazırlanmasına qarşı ciddi tələblərin irəli sürülməsini ləngidir, xidmət bazarında mövcud baza əsasında formalaşmış mütəxəssislərin fəaliyyət göstəricisinə

şərait yaradırdı. Ölkədə auditin bir xidmət sahəsi kimi inkişafı daha çox aşağıdan təşkilatlanmaya bənzəyirdi.

Bütün bu proseslərin təsiri altında 1991-ci ilin iyul ayının 31-də Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti tərəfindən «Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Təsərrüfat Hesablı Auditor Mərkəzinin yaradılması haqqında» qərar qəbul edildi. Qərarda Respublikada təsərrüfat islahatlarının həyata keçirilməsi ilə bağlı yeni yaradılan təsərrüfat subyektlərinə peşəkar auditor xidmətlərinin göstərilməsi zərurəti qeyd olunurdu. Bu xidmətlərdən istifadə hüququnu eyni zamanda nazirlik və baş idarələrin təbəçiliyindən çıxan müəssisələr də əldə edirdilər. Nəzarət-təftiş işini təkmilləşdirmək, bütün mülkiyyət formalarının qorunmasını təmin etmək, sui-istifadə və rəqəmlərin şişirtmə faktlarının qarşısını almaq məqsədi ilə Nazirlər Kabineti Maliyyə Nazirliyi yanında Təsərrüfat Hesablı Auditor Mərkəzinin yaradılması barədə Nazirliyin təklifini qəbul etdi və Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Təsərrüfat Hesablı Auditor Mərkəzi haqqında Əsasnaməni təsdiqlədi.

Əsasnaməyə uyğun olaraq Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Təsərrüfat Hesablı Auditor Mərkəzi nazirliklərin və baş idarələrin, müəssisə, idarə və təşkilatların, kooperativlərin sifarişləri əsasında, habelə hüquq - mühafizə orqanlarının tələbi ilə, müqavilə üzrə haqqı ödənilməklə, təftiş və yoxlama keçirməli, təsərrüfat mexanizminin təkmilləşdirilməsinə dair metodik və əməli yardım göstərməli idi (14, s.44).

Mərkəzin fəaliyyətinə təftiş və yoxlamaların keçirilməsi, təsərrüfat subyektlərinə maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud qanunvericiliyə uyğun aparılmasına dair köməklik göstərilməsi, maliyyə-mühasibat uçotunun təkmilləşdirilməsinə dair məsləhətlər verilməsi aid edilirdi. Keçmiş maliyyə nəzarət sistemindən fərqli oralarq Mərkəzin təsərrüfat subyektləri ilə əlaqəsi müqavilə münasibətləri əsasında formalaşırdı. Bu dövrdə respublikanın maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində mövcud olan mürəkkəbliklər, ziddiyyətlər təsərrüfat subyektlərinin Mərkəzin peşəkar mütəxəssislərinin xidmətlərinə olan ehtiyacını artırırdı.

Mərkəzin fəaliyyəti ilk öncə normativ-hüquqi və metodoloji bazanın formalaşmasını zəruriləşdirirdi. Belə baza kimi mövcud qanunvericilik və Maliyyə Nazirliyinin normativ sənədləri götürülürdü. Təbii ki, bu normativ-hüquqi baza maliyyə-nəzarət funksiyalarının təşkili və tənzimlənməsinə yönəlməklə audit xidmətinin geniş və əhatəli inkişafı üçün kifayət etmirdi. Bu baxımdan xidmət sahəsinin perspektiv inkişaf istiqamətlərinin müəyyənəşdirilməsi, normativ-hüquqi bazasının təkmilləşməsi zərurəti gündəmə gəlməkdə idi.

Yerlərdə öz funksiyalarını həyata keçirmək və işdə operativliyi artırmaq üçün Auditor Mərkəzinə Naxçıvan Muxtar Respublikasında və Dağlıq Qarabağ Muxtar Vilayətində öz şöbələrini açmaq hüququ verilmişdi. Göstərilən şöbələrə Auditor Mərkəzinin direktoru tərəfindən təyin edilən və onun təsdiq etdiyi nizamnamələrə uyğun fəaliyyət göstərən rəislər başçılıq edirdilər. Bununla əlaqədar olaraq yerli icra orqanlarının təqdimatına əsasən bütün şəhər və rayonlarında Auditor Mərkəzinin şöbələri yaradılmağa başladı. Azərbaycan Respublikası ərazisində müxtəlif mülkiyyət formalarının inkişafının təmin edilməsi, audit təşkilatlarının və auditorların fəaliyyət dairəsinin genişləndirilməsi məqsədi ilə Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 1992-ci il 27 mart tarixli 157 sayılı qərarına əsasən Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyində Lisenziya Komissiyası yaradıldı. Audit təşkilatlarının nizamnamələri Mərkəzdə qeydiyyatla alınır (14, s.45).

Mərkəzin əsas fəaliyyət istiqamətində vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasının müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi üstünlük təşkil edirdi. Təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində bu amil xüsusi əhəmiyyət kəsb etdiyindən auditor təşkilatı ilə müqavilə bağlandıqda bu məsələ xüsusi qeyd edilirdi. Auditor tərəfindən yoxlama aparılmadıqda və müəssisənin günahı üzündən vergi orqanlarına auditor rəyi təqdim edilmədikdə, vergi orqanı tərəfindən müəssisənin balansı qəbul edilmirdi. Belə hallarda həmin tədiyyəçilərə Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyi ilə nəzərdə tutulmuş maliyyə sanksiyaları və digər məsuliyyət normaları tətbiq edilirdi. Auditor rəyi müəssisənin

hesabatının məcburi elementi sayılırdı. Respublikada hazırlıqlı auditorların sayından, müəssisələrin işinin həcmindən və gəlirlərindən asılı olaraq illik yoxlamalardan müvəqqəti azad olunan subyektlərin siyahısı Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi və Azərbaycan Respublikasının Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyi tərəfindən müəyyən edilirdi (14, s. 45).

Azərbaycan Respublikasında peşəkar auditor xidmətinin təşkili istiqamətində konkret addımlar 1994-cü ildən başlayaraq atıldı. Belə ki, ölkədə beynəlxalq tələblərə və normalara uyğun audit sisteminin formalaşması istiqamətində xüsusi əhəmiyyət kəsb edən qanunvericilik sənədləri, normativ aktlar məhz bu dövrdən etibarən qəbul edilməyə başlandı. Müvafiq qanunvericilik sənədi kimi bu baxımdan qəbul edilən «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu mühüm rol oynayır.

1995-ci il iyun ayının 20-də Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi «Auditor xidməti barədə» (4) Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin 1994-cü il 16 sentyabr tarixli qərarının icrasını təmin etmək məqsədi ilə «Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının təşkilinin təmin edilməsi barədə» qərar qəbul etdi. Bu qərara əsasən Auditor Palatasını təşkil etmək və onun fəaliyyətə başlamasını təmin etmək məqsədi ilə mütəxəssislərdən ibarət komissiya yaradıldı. Komissiyaya Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi katibliyinin, Maliyyə Nazirliyinin, Milli Bankın, Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyinin, Azərbaycan Respublikası Prezident Aparatının, Nazirlər Kabinetinin, Maliyyə Nazirliyi yanındakı Auditor Mərkəzinin, «Ernst end Yanq» auditor təşkilatının nümayəndəliyinin, Azərbaycan Dövlət İqtisad İnstitutunun nümayəndələri daxil edilmişdi. Komissiyaya tapşırılmışdı ki, Auditorlar Palatasını formalaşdırmaq üçün ölkə vətəndaşlarından auditor adı almaq üçün imtahanlar qəbul etsin və Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti tərəfindən təqdim olunacaq «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında» Əsasnamənin layihəsini və Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinin «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının

qanununa uyğunlaşdırılması haqqında qanunvericilik aktlarının layihələrini Milli Məclisin müzakirəsinə hazırlasın.

Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin 1995-ci il 19 sentyabr tarixli qərarı ilə «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında» əsasnamə təsdiq edildi. 1996-cı il martın 12-də Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi auditor fəaliyyəti ilə bağlı daha iki qərar qəbul etdi. «Azərbaycan Respublikasında auditorların və auditor təşkilatlarının qeydiyyatı barədə» birinci, qərarla Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən auditorların, auditor təşkilatlarının, onların filial və nümayəndəliklərinin 1996-cı il aprelin 15-dək qanunvericiliyə müvafiq surətdə qeydiyyatdan keçirilməsinin başa çatdırılması zərurəti göstərilmişdi. «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında» Əsasnaməyə dəyişikliklər və əlavələr edilməsi haqqında» ikinci qərarla isə Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin 1995-ci il 19 sentyabr tarixli qərarı ilə təsdiq edilmiş «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında» Əsasnaməyə bir sıra dəyişikliklər və əlavələr edilməsi qərara alınmışdır. 1996-cı il aprelin 4-dən Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası öz fəaliyyətinə başladı. Bununla əlaqədar olaraq Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti 1996-cı il aprelin 11-də «Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının bəzi məsələləri haqqında» qərar qəbul etdi.

Ölkədə audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsini həyata keçirən bir orqan kimi Auditorlar Palatasının yaradılması zərurəti 1995-ci il noyabrın 12-də ümumxalq səsverməsi (referendum) yolu ilə qəbul edilmiş Konstitusiyada da (maddə 95, 19-cu bənd) təsbit olunmuş və Milli Məclisin həll etdiyi məsələlər sırasına daxil edilmişdi. Sonradan, 2002-ci il avqustun 24-də keçirilmiş referendum zamanı demokratik dövlət quruculuğunun inkişaf məntiqindən irəli gələn səbəblərlə əlaqədar olaraq, ölkədə həyata keçirilən konstitusiya islahatları çərçivəsində konstitusiyanın müvafiq maddəsinə dəyişiklik edilmiş və Auditorlar Palatasının fəaliyyəti ilə bağlı məsələlərin həlli Azərbaycan Respublikası Prezidentinin səlahiyyətlərinə (maddə 119) aid edilmişdir.

Ölkədə qanun yaradıcılığı işi təkmilləşdikcə, cəmiyyət həyatının bütün sahələrində demokratik proseslər dərinləşdikcə bu sahələri əhatə edən qanunvericilik aktlarının müntəzəm olaraq təkmilləşdirilməsi və yeniləşdirilməsi üzrə aparılan məqsədyönlü işlər, mülkiyyət münasibətlərinin, iqtisadi-maliyyə fəaliyyətinin normativ hüquqi bazasında baş verən dəyişikliklər audit qanunvericiliyindən də yan keçməmişdir. Məhz bunun nəticəsidir ki, təkcə «Auditor xidməti haqqında» 1994-cü il 16 sentyabr tarixli qəbul edilmiş qanuna 1996-2005-ci illər ərzində 6 dəfə müxtəlif səciyyəli dəyişikliklər və əlavələr edilmiş, bu proses həmçinin auditin təsbit olunduğu digər qanun və məcəllələri də əhatə etmişdir.

«Auditor xidməti haqqında» milli Qanunda çoxsaylı əlavə və dəyişikliklərin edilməsinə baxmayaraq, audit qanunvericiliyinin təməl prinsipləri, müddəalar ötən dövr ərzində dəyişməz qalmış, üstəlik, auditin iqtisadiyyatda tətbiqi zərurəti və fəaliyyət dairəsi ilə bağlı 1994-cü ildən sonrakı dövrdə qəbul edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında», «Azərbaycan Respublikasının Milli Bankı haqqında», «Kredit ittifaqları haqqında», «Sığorta haqqında», «Maliyyə-sənaye qrupları haqqında», «Prokurorluq haqqında», «Məhdud məsuliyyətli müəssisələr haqqında», «İnvestisiya fondları haqqında», «Ətraf mühitin mühafizəsi haqqında», «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında», «Hesablama Palatası haqqında», «Yeli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında», «Büdcə sistemi haqqında», «İcbari ekoloji sığorta haqqında», «Banklar haqqında» Azərbaycan Respublikası qanunlarında, Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsində, iqtisadi-maliyyə fəaliyyətinə dair əvvəllər qəbul edilmiş bir sıra qanunlar da özündə cəmləşdirilmiş, Mülki Məcəllədə və Vergi Məcəlləsində, habelə ölkə prezidentinin imzaladığı 10-dək fərman və sərəncamda da daha aydın və birmənalı şəkildə hüquqi təsbitini tapmışdır.

Beynəlxalq audit norma və standartlarına müvafiq olaraq, Azərbaycan Respublikasının milli audit norma və standartlarını işləyib hazırlamaq, audit sahəsində inkişaf etmiş xarici ölkələrlə işgüzar əlaqələr saxlamaq və onların iş təcrübəsini öyrənməklə,

milli audit norma və standartlarının Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktlarına uyğun şəkildə tətbiqi mexanizmlərini formalaşdırmaq məqsədilə Auditorlar Palatası sədrinin 1997-ci il 16 yanvar tarixli əmri ilə Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasında Xüsusi Komissiya yaradılmışdır.

Azərbaycan Respublikasında audit fəaliyyətinin təşkili, tənzimlənməsi və inkişafı üçün normativ hüquqi bazanın təkmilləşməsi, milli standartların hazırlanması əhəmiyyət kəsb etməkdədir. Palatanın fəaliyyətə başladığı ilk gündən etibarən bu istiqamətdə zəruri tədbirlərin görülməsi diqqət mərkəzində dayanmış, ilk növbədə milli audit standartlarının hazırlanması üzrə ardıcıl iş aparılmış və həmin proses indiyədək davam etməkdədir. Milli audit standartları hazırlanarkən, ən əvvəl, ölkə iqtisadiyyatının real vəziyyəti öyrənilir, iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrində auditin inkişaf problemləri təhlil edilir və mövcud qanunvericilik əsas götürülməklə, müvafiq beynəlxalq təcrübə və tövsiyyələr nəzərə alınır. Başqa sözlə, milli audit standartları hazırlanarkən beynəlxalq praktikada bu istiqamətdə müəyyən olunmuş prinsiplər əsas götürülür. Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyası və Audit təcrübəsi üzrə Beynəlxalq Komitə tərəfindən işlənib hazırlanmış beynəlxalq audit standartlarından yaradıcı şəkildə istifadə olunur.

«Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunu «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında» Əsasnamə, qüvvədə olan digər qanunvericilik aktları və normativ sənədlər əsas götürülərək Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası tərəfindən ölkə əsrazisində auditor xidmətinin dövlət tənzimlənməsinin təmin olunması və auditorların fəaliyyətinə nəzarətin təşkili məqsədilə beynəlxalq audit standartlarına və milli qanunvericilik aktlarına müvafiq olaraq, 35 əsas və 3 köməkçi (xidmətçi) milli audit standartı, «Auditorların Peşə Etikasına Məcəlləsi», 30-dək təlimat, tövsiyyə və metodiki göstəriş, habelə «Dövlət müəssisələrinin özəlləşdirilməsi və ya başqa məqsədlərlə əlaqədar olaraq təsərrüfat subyektlərinin əmlakının qiymətləndirilməsinin düzgünlüyünün auditor yoxlaması üzrə proqram», «Birgə müəssisələrin maliyyə-

təsərrüfat fəaliyyətinin auditinə dair proqram», «Banklarda audit aparılmasına dair proqram», «Sığorta təşkilatlarında audit aparılmasına dair proqram», «Səhmdar cəmiyyətlərində audit aparılmasına dair proqram», «İnvestisiya fondlarında audit aparılmasına dair proqram» və «Bələdiyyələrdə audit aparılmasına dair proqram» işlənib hazırlanaraq, təsdiq olunmuş və tətbiq olunmaq üçün auditorlara tövsiyyə edilmişdir. Milli audit standartlarından beşi - «Auditorun yekun sənədləri», «Auditin planlaşdırılması», «Mühasibat hesabatlarında təhriflər aşkar etdikdə auditorun hərəkəti», «Təsərrüfat subyektinin rəhbərliyi tərəfindən auditora təqdim edilən məlumatlar» və «Təsərrüfat subyektlərinin mühasibat (maliyyə) hesabatının auditi zamanı normativ hüquqi aktların nəzərə alınması haqqında təlimat» adlı standartlar Azərbaycan Respublikası Ədliyyə Nazirliyində dövlət qeydiyyatına götürülərək, normativ hüquqi aktların dövlət qeydiyyatı haqqında şəhadətnamə almışdır.

Paralel və lüzumsuz yoxlamaların azaldılmasında, bazar iqtisadiyyatının inkişafına mənfi təsir göstərən halların qarşısının alınmasında, təsərrüfat subyektlərinin qanuni mənafelərinin qorunmasında «İstehsal, xidmət, maliyyə-kredit fəaliyyətinə dövlət nəzarətinin qaydaya salınması və əsassız yoxlamaların qadağan edilməsi barədə» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 1996-cı il 17 iyun tarixli Fərmanı mühüm rol oynamışdır. Bu fərman eyni zamanda vacib bazar infrastrukturunu kimi auditin inkişafı, onun tətbiq sahəsinin genişləndirilməsi üçün münbit zəmin yaratmışdır.

«Sahibkarlıq fəaliyyəti haqqında» və «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunlarına, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 1997-ci il 27 yanvar tarixli 543 nömrəli fərmanı ilə təsdiq edilmiş «Bəzi sahibkarlıq fəaliyyəti növlərinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi haqqında Əsasnamə»yə, «Xüsusi razılıq (lisenziya) tələb olunan fəaliyyət növlərinin siyahısının təsdiq edilməsi haqqında» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 1997-ci il 4 oktyabr 637 nömrəli fərmanına və Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 1998-ci il 13 yanvar tarixli 9 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş

«Azərbaycan Respublikasının ərazisində auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi Qaydaları»na müvafiq olaraq auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi Auditorlar Palatasına həvalə edilmişdir.

Müstəqil Azərbaycanda dövlət quruculuğunun mühüm istiqamətini təşkil edən dövlət xərclərinin idarə edilməsi sisteminin yenidən qurulması, maliyyə resurslarından istifadənin səmərəliliyinin artırılması, dövlət xərclərinin şəffaf tənzimlənməsi mexanizminin formalaşdırılması kimi problemlərlə birgə audit sisteminin islahatı «Azərbaycan Respublikasının dövlət idarəetmə sistemində islahatlar aparılması üzrə Dövlət Komissiyasının yaradılması haqqında» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 1998-ci il 29 dekabr tarixli Fərmanında qarşıya qoyulmuşdur. «Azərbaycan Respublikasında audit sisteminin islahatı konsepsiyası» Auditorlar Palatası tərəfindən hazırlanaraq, Palata Şurasının 2001-ci il 12 dekabr tarixli qərarı ilə təsdiq edilmişdir.

Müasir tələblərə cavab verən və beynəlxalq təcrübəyə uyğun nəzarət mexanizmini tətbiq etmək, bazar münasibətlərinin inkişafına mənfi təsir göstərən halların qarşısını almaq, sahibkarların fəaliyyətinə bəzi dövlət orqanları tərəfindən əsassız müdaxilənin və bu zaman yol verilmiş vəzifədən sui-istifadə və rüşvətxorluq hallarının qarşısını almaq və bütövlükdə sahibkarlığın inkişafını ləngidən halları aradan qaldırmaq məqsədi ilə «Azərbaycan Respublikasının Prezidenti tərəfindən imzalanmış «Dövlət nəzarət sisteminin təkmilləşdirilməsi və sahibkarlığın inkişafı sahəsində süni maneələrin aradan qaldırılması haqqında» 1999-cu il 7 yanvar tarixli Fərman iqtisadiyyatda demokratik prinsiplərin bərqərar olunması baxımından müstəsna əhəmiyyət kəsb edir. Həmin fərmanla iş adamlarının iqtisadi fəaliyyətinə əsassız müdaxilə hallarına son qoyulması və biznes fəaliyyətini genişləndirmək üçün əlverişli mühit yaradılması, dövlət nəzarət sisteminin sivil bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun təşkil edilməsi və sahibkarlığın inkişafı sahəsində mövcud olan süni maneələrin aradan qaldırılması ilə bağlı müvafiq orqanlar qarşısında konkret

vəzifələr qoyulmuş, respublikasının nazirlik, komitə və başqa mərkəzi icra hakimiyyəti orqanlarında mövcud olan nəzarət-təftiş qurumları ləğv edilmiş, iqtisadi sahədə hüquq-mühafizə orqanlarının fəaliyyəti yalnız cinayət işlərinin istintaqı ilə məhdudlaşdırılmaqla, həmin orqanlarda yoxlamalarla məşğul olan müvafiq qurumların fəaliyyəti dayandırılmış, nəzarət-audit sisteminin beynəlxalq tələblərə uyğunlaşdırılması sahəsində mühüm addım atılmışdır.

Auditor Palatası beynəlxalq əlaqələr üzrə fəaliyyətinə - beynəlxalq və regional peşə qurumlarında təmsilçiliyə, ikitərəfli əməkdaşlıq əlaqələrinin qurulmasına və inkişaf etirilməsinə də məhz mütərəqqi xarici audit təcrübəsinin öyrənilməsi, onların milli kadrlara çatdırılması və yerli xüsusiyyətlər nəzərə alınmaqla, ölkədə tətbiq edilməsi baxımından yanaşmaqdadır. Hazırda Auditorlar Palatası nüfuzlu peşə qurumlarının-Mühasiblərin və auditorların «Avrasiya» Beynəlxalq Regional Federasiyasının və Avropa Mühasiblər və Auditorlar Federasiyasının və Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının, Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun, Avropa Daxili Audit İnstitutları Konfederasiyasının tam hüquqlu üzvüdür. Bütün dünyada daxili audit peşəsinin nüfuzlu lideri kimi tanınan Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun ölkədə «Audit-Azərbaycan» bölməsinin yaradılması və dövlət qeydiyyatından keçmiş ictimai birlik kimi səmərəli fəaliyyət göstərməsinə nail olunması, Rusiya Federasiyası Auditorlar Kollegiyası, Türkiyə Auditorlar, Daxili Auditorlar və Mühasiblər İnstitutları, Ukrayna Peşəkar Mühasiblər və Auditorlar Federasiyası, Qazaxıstan Respublikası Auditorlar Palatası, Qazaxıstan Mühasiblər və Auditorların Milli Assosiasiyası, Litva Auditorlar Palatası ilə əməkdaşlıq barədə niyyət protokollarının imzalanması, AFR, Pakistan, Slovakiya, Gürcüstan, Qırğızıstan və digər ölkələrin audit qurumları ilə intensiv işgüzar əlaqələrin genişləndirilməsi ölkədə auditor xidmətinin təkmilləşdirilməsi və Azərbaycan auditorlarının peşə-ixtisas səviyyəsinin müntəzəm olaraq inkişafı məqsədlərinə xidmət edir.

Fəaliyyət göstərdiyi ilk dövrdən Auditorlar Palatasının çoxcəhətli fəaliyyətində mühüm yer tutan təbliğat və nəşr işləri həm sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olan audit xidmətinin təbliği, dövlətin maliyyə-iqtisadi fəaliyyətinin həyata keçirilməsi, iqtisadi demokratiyanın genişləndirilməsi və ölkədə maliyyə şəffaflığının bərqərar edilməsi vəzifələrinin həllində auditin yeri və rolu barədə dolğun təsəvvürlərin formalaşmasına, cəmiyyət tərəfindən auditin idarəetmə prosesində nəzarət-analitik infrastruktur kimi qəbul edilməsinə yardımçısı olmaq, həm də auditor kadrlarının hazırlanması və onların peşə-ixtisas səviyyəsinin yüksəldilməsinə kömək etmək məqsədi güdür.

1996-2004-cü illərdə Auditorlar Palatası tərəfindən hazırlanaraq nəşr etdirilmiş «Audit izahlı lüğət» və «Auditin əsasları» adlı kitablar, «Audit» dərs vəsaiti, «Audit Qanunvericilik və normativ sənədlər» üçcildliyi, «Azərbaycanda audit: təşəkküldən inkişafı doğru (1996-2001-ci illər)» icmal-məlumat kitab, «Daxili audit» tədris-praktik vəsaiti», «Azərbaycanın milli audit standartları» və «Daxili audit standartları» toplusları, «Auditorların Peşə Etikası Məcələsi», çoxsaylı tematik yaddaş-bukletlər və digər bu yönümlü vəsaitlər təkcə auditorlar və audit mütəxəssisləri tərəfindən deyil, həm də iqtisadiyyat profilli təhsil müəssisələrinin professor-müəllim heyətləri, tələbə, magistr və aspirantları tərəfindən mühüm mənbə kimi yüksək qiymətləndirilir. 2000-ci ilin iyul ayından Palatanın təsisçiliyi ilə nəşr edilən aylıq «İqtisadiyyat və audit» elmi-praktik jurnal isə yalnız auditin nəzəri və praktik problemlərinin həlli ilə bağlı olmayıb, həm də bütövlükdə bazar iqtisadiyyatının aktual məsələlərinin tədqiqi və işıqlandırılması sahəsində respublikada nüfuzlu bir dəri nəşrə çevrilməkdədir.

Ölkə iqtisadiyyatının azad bazar münasibətləri prinsiplərinə əsasən inkişaf etdirilməsi, dünya iqtisadi sisteminə inteqrasiyanın sürətləndirilməsi, bütövlükdə cəmiyyətimizin demokratikləşməsi müstəqil, təminatverici və məsləhətverici fəaliyyət növü olan daxili auditin beynəlxalq standartlara uyğun, müstəqil, obyektiv, idarəetmə prosesində məsləhət-konsaltinq funksiyasını əhatə edəcək şəkildə təşkil və tətbiq olunmasını tələb edir. Bu isə öz

növbəsində, müvafiq beynəlxalq təcrübənin öyrənilməsi zərurətini doğurur. Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası da bir çox beynəlxalq audit qurumları, o cümlədən 1941-ci ildə daxili audit sahəsində ilk peşə birliyi kimi qurulmuş və hazırda peşənin dünyada şəksiz lideri sayılan beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutu (İIA-ABŞ) ilə bu istiqamətdə məqsədyönlü iş aparır. Həmin işin ilkin nəticəsi olaraq, Daxili Auditorlar İnstitutu İdarəetmə Şurasının Kvebek (Kanada) şəhərində keçirilən 1999-cu il 26 iyun tarixli iclasında Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının müraciəti əsasında respublikamızda İIA-nın «Audit-Azərbaycan» bölməsinin yaradılması haqda qərar qəbul edilmişdir.

«Audit-Azərbaycan» bölməsi iqtisadi islahatlar çərçivəsində daxili auditor peşəsinin zəruriliyi nəzərə alınaraq, ölkəmizdə daxili auditor peşəsinin yayılması və inkişaf etdirilməsi, daxili audit standartları və normalarının işlənib hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, daxili auditorların peşə müstəqilliyinin təmin edilməsi və mənafeələrinin qorunması, peşəkarlıqlarının artırılması məqsədilə yaradılmışdır. «Audit-Azərbaycan» bölməsi üzvlərinin ilk ümumi yığıncağı 1999-cu il sentyabrın 20-də keçirilmiş və həmin yığıncaqda bölmənin əsas idarəetmə və nəzarət orqanlarının-7 nəfərdən ibarət idarə heyətinin, 3 nəfərdən ibarət təftiş və 5 nəfərdən ibarət intizam komissiyalarının tərkibi təsdiq edilmişdir. İdarə heyətinin işinin səmərəliliyini artırmaq və «Audit-Azərbaycan»-ın fəaliyyətini təkmilləşdirmək məqsədilə sonralar bölmənin 9 nəfərdən ibarət məsləhət komissiyası, habelə üzvlük, metodik işlər və xarici əlaqələr komissiyaları yaradılmışdır.

MDB məkanında Daxili Auditorlar İnstitutunun ilk bölməsi olan «Audit-Azərbaycan» əvvəllər İIA-nın regional strukturunda Şimali Avropa regionuna (6 ölkədən biri olaraq) aid edilmişdirsə, 2001-ci ildən etibarən bölmə Avropa Konfederasiyasında ən geniş təmsilçiliyə malik olan Şimali-Mərkəzi Avropa regionunda (Türkiyə, Rusiya, Ukrayna, Qırğızıstan, Baltıqyanı ölkələr, Çexiya, Norveç, Polşa, Danimarka, Sloveniya, İsveç, Finlandiya və Macarıstanla birgə) fəaliyyət göstərir.

«Qeyri-hökumət təşkilatları (ictimai birliklər və fondlar) haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunun tələblərinə uyğun olaraq, 2000-ci il dekabrın 6-da «Audit-Azərbaycan» bölməsi Azərbaycan Respublikası Əliyyə Nazirliyi tərəfindən ictimai birlik kimi qeydə alınmış və ona dövlət qeydiyyatı haqqında 1336 nömrəli şəhadətnamə verilmişdir. Fəaliyyət göstərdiyi qısa müddət ərzində «Audit-Azərbaycan» bölməsi ölkədə aparılan iqtisadi islahatlar çərçivəsində nazirlik, komitə və birliklərdə nəzarət-təftiş idarələrinin ləğv olunduğu bir şəraitdə daxili audit sisteminin beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun işləyib hazırladığı göstərişlərə və normativ sənədlərə uyğun tərzdə qurulması, Azərbaycanda daxili auditor peşəsinin yayılması sahəsində xeyli iş görmüş, bunun nəticəsi olaraq, bir çox nazirlik, müəssisə və təşkilatların (məsələn, Təhsil Nazirliyi, Azərbaycan Dövlət Dəmir Yolu İdarəsi), «Libra» və «Neptun» birgə müəssisləri, «Kaspian Trans. Co» şirkəti, «AzərCell Telekom» BM, «Qaradağ Sement» ATSC, «RotAbank» SKB, «KPMG Azərbaycan Limited», «Premyer Eycəsi» firmaları və s.) nümayəndələri bölmənin üzvlüyünə qəbul edilərək Daxili Auditorlar İnstitutunun sertifikatını almışlar.

«Audit-Azərbaycan» ictimai birliyinin nizamnaməsinə əsasən, sərbəst auditorlar və mühasibat uçotu, maliyyə, iqtisadçı, hüquqşünas ixtisasları üzrə ali təhsilə və ixtisas üzrə 3 il əmək stajına və ya eyni ixtisaslar üzrə orta ixtisas təhsilinə və ixtisas üzrə azı 5 il əmək stajına malik olan mütəxəssislər, müvafiq ixtisaslar üzrə müəllimlər, habelə bu ixtisaslar üzrə magistrilər və elmi dərəcəsi olan şəxslər birliyə üzv ola bilərlər. Üzvlyüyə müraciət və qəbul şərtləri «Üzvlük sertifikatı verilməsi qaydaları» ilə tənzimlənir.

«Audit-Azərbaycan» bölməsində müvafiq normativ və metodiki materialların hazırlanması, peşənin təbliği, yeni üzvlərin qəbulu, azərbaycanlı daxili auditorların beynəlxalq tədbirlərdə iştirakı və qarşılıqlı əlaqələrin genişləndirilməsi istiqamətində işlər həyata keçirilir.

IV. FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA AUDİT XİDMƏTİNİN İNKİŞAFI SAHƏSİNDƏ VƏZİYYƏTİN ANALİTİK TƏHLİLİ

4.1. Audit xidmətinin müasir vəziyyətinin analitik təhlili və qiymətləndirilməsi

Azərbaycanın müstəqillik əldə etdiyi andan etibarən seçdiyi bazar münasibətləri inkişaf yolu ölkənin iqtisadi yüksəlişinin təmin olunması üçün mühüm rol oynamaqdadır. Ölkədə həyata keçirilən islahatlar, sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsi ilə bağlı görülmə kompleks tədbirlər ölkənin sosial-iqtisadi həyatında nəzərəcarpacaq uğurların təmin olunmasına əlverişli zəmin yaratmışdır. Ötən müddət ərzində ölkədə sərmayəçilərin hüquq və mənafələrinin qorunması, mülkiyyətin toxunulmazlığı, yerli və xarici sahibkarlara eyni iş şəraitinin yaradılması, əldə edilmiş mənfəətdən məneəsiz istifadə olunması ilə bağlı əhəmiyyətli tədbirlər görülmüşdür. Görülmə tədbirlərin içində ən əhəmiyyətli dövlət səviyyəsində yerli və xarici sahibkarlarla, iş adamları ilə ünsiyyətin formalaşması, onların fəaliyyətinə qayğının artırılması və bu istiqamətdə əlverişli iş mühitinin təmini ilə bağlı əməli tədbirlərin həyata keçirilməsidir.

Müasir sahibkarlığın inkişafı onun infrastruktur sahələrinin mövcudluğunu daim ön plana çəkir. İqtisadiyyatın və milli sahibkarlığın inkişafında digər sahələrlə yanaşı auditor xidmətinin də rolu vacibliyi ilə çıxış edir. Azərbaycanda audit dövlət müstəqilliyi əldə olunduqdan sonra sivil bazar qanunlarına əsaslanan yeni iqtisadi münasibətlərin qurulması istiqamətində ölkədə aparılan məqsədyönlü siyasətin məntiqi yekunu kimi meydana gələn, mütərəqqi dünya təcrübəsindən bəhrələnməklə az vaxt ərzində nəzərəcarpacaq inkişaf yolu keçən fəaliyyət sahəsidir. Bu sahə sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü kimi səciyyələnməklə ünaşı, həm də ümumilikdə iqtisadi proseslərin, sahibkarlıq fəaliyyətinin formalaşmasına və inkişafına xidmət edir. Mərkəzləşdirilmiş planlı təsərrüfat sistemindən fərqli olaraq, iqtisadiyyatın geniş miqyasda liberallaşdırıldığı, özəl sahibkarlıq

fəaliyyətinə qoyulan qadağanların aradan qaldırıldığı və təsərrüfat subyektlərinin təsərrüfat müstəqilliyinin artırıldığı bir vaxtda dövlətin bu subyektlər üzərində total nəzarəti praktik baxımdan mümkün deyildir. Belə bir şəraitdə dövlətin iqtisidi nəzarəti əsasən maliyyə axınları üzərində cəmləşir. Bu mənada ölkədə çevik maliyyə nəzarətinin təmin edilməsi auditor xidmətinin inkişaf etdirilməsini şərtləndirir, auditin bütün qollarının tədricən dövlətin və təsərrüfat subyektlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini əhatə etməsini reallığa çevirir.

Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsində auditor xidmətinin oynadığı rol ölkədə xüsusi qiymətləndirilmiş, bu xidmət sahəsi sivil bazar münasibətlərinin inkişafında və onun şəffaflığının təmin olunmasında əsas fəaliyyət növü kimi qəbul edilmişdir. Məhz bunun bariz nümunəsidir ki, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2002-ci il 2 sentyabr tarixli fərmanı ilə təsdiq edilmiş «Xüsusi razılıq (lisenziya) tələb olunan fəaliyyət növlərinin siyahısı»na mühüm strateji fəaliyyət növü kimi auditor fəaliyyəti də daxil edilmişdir. Azərbaycanda ardıcıl olaraq həyata keçirilən radikal iqtisadi islahatlar sahəyəsində çox qısa vaxt ərzində müasir tələblərə cavab verən müstəqil audit sistemi formalaşmağa başlamış, auditor fəaliyyətinin zəruri normativ-hüquqi bazası yaradılmış və bu sahədə yüksək ixtisaslı kadrlar hazırlanaraq, auditor xidmətlərinin keyfiyyətinin artırılması və onun çeşidinin genişləndirilməsi istiqamətində nəzərəcarpacaq nəticələr əldə edilmişdir. Ölkədə auditin inkişafı ilə bağlı iki istiqamət xüsusi diqqəti cəlb edir: ilk növbədə sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olan auditin müasir tələblər baxımından təşkili, inkişafı, onun daha səmərəli tənzimləmə mexanizminin formalaşması və bu sahədə normativ-hüquqi bazanın təkmilləşdirilməsi, ikincisi, auditin iqtisadiyyat sahələrində, xüsusilə də sahibkarlıq sferasında inkişafı ilə bağlı tədbirlərin hazırlanması və həyata keçirilməsi.

Müasir auditor xidməti səmərəli maliyyə nəzarət forması olmaqla yanaşı, həm də sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə sisteminin stabilliyinin möhkəmləndirilməsində, onların biznes inkişaf planlarının hazırlanmasında, yerli, regional və dünya

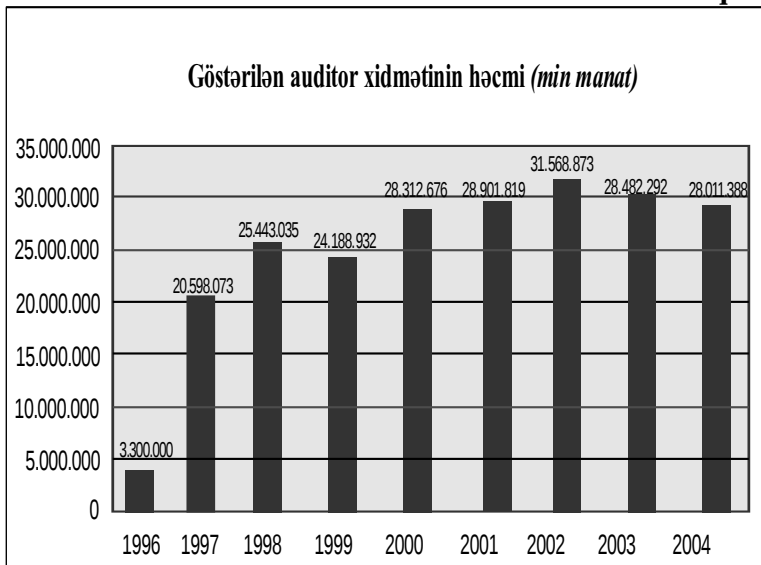
bazarlarının tədqiqində də xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Sahibkarlıq subyektlərinin səmərəli idarə olunmasının təşkilinə, onun fəaliyyətinin tənzimlənməsinə və inkişafına müsbət baxımdan təsir göstərən auditor xidməti, həmçinin bu subyektlərin maliyyə durumunun mövcud vəziyyətini və inkişaf perspektivlərini qiymətləndirərək bu istiqamətdə düzgün və obyektiv rəy bildirir. Dünya təcrübəsi göstərir ki, təsərrüfat subyektlərinin inkişafı onların problemləri ilə sıx surətdə bağlı olur. Həmin subyektlərin fəaliyyətində daxili və xarici amillərin təsiri nəticəsində bir çox problemlər yaranır ki, bütün bunlar da çox vaxt fəaliyyətdə böhranlı halların yaranmasına təkan verir. Eyni zamanda bazar iqtisadiyyatının təbiətinə uyğun olaraq sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyəti risksiz mümkün olmur. Bütün bu mühüm amillərin tədqiqi və onların aradan qaldırılması prosesində auditorlar sahibkarlara daha geniş istiqamətdə köməklik göstərərək, onlara fəaliyyətin genişləndirilməsi ilə bağlı zəruri və səmərəli təkliflər verir, fəaliyyətdə düzgün və məqsədəuyğun idarəetmə qərarlarının formalaşmasına təsir göstərir. Auditin normativ-hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi sahibkarlıq fəaliyyətinin bir qolu kimi çıxış edən auditor xidmətinin özü və onun inkişafına köməklik göstərdiyi digər sahibkarlıq subyektləri üçün də zəruridir. Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin təşkili, tənzimlənməsi və inkişafı üçün normativ-hüquqi bazanın, milli standartların hazırlanması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Ölkədə sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafı üçün zəruri amillərdən biri də peşəkar və yüksək ixtisaslı auditorların olmasıdır. Xidmətin inkişafı üçün zəruri olan bu məsələnin təşkili və həyata keçirilmə mexanizmi mövcud qanunvericilikdə öz əksini tapmışdır. Ölkədə peşəkar auditor kadrların hazırlanması məqsədilə «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa müvafiq olaraq Auditorlar Palatası tərəfindən auditor adı almaq üçün imtahanlar keçirilir. Habelə, fəaliyyət göstərən auditorların peşə-ixtisas səviyyəsini təkmilləşdirmək məqsədilə tərəfindən hər il təsdiq olunmuş proqram üzrə ixtisasartırma kursları təşkil edilir. Bu mühüm tədbirlərin həyata keçirilməsi ilə bağlı zəruri normativ

sənədlər, imtahan hazırlıq kurslarının və ixtisasartırma kurslarının proqramları hazırlanaraq, müasir tələblər, ölkə qanunvericiliyində edilən dəyişikliklər və əlavələr, həmçinin beynəlxalq təcrübə və tövsiyələr nəzərə alınmaqla, onlar mütəmadi olaraq təkmilləşdirilir. Hazırədək, ölkədə imtahan hazırlıq kurslarının, auditorların ixtisasartırma kurslarının keçirilməsi ilə bağlı 14 normativ sənəd və tədris proqramları hazırlanaraq, təsdiq edilmişdir. 1996-2004-cü illər ərzində keçirilmiş bu yönümlü imtahanlarda iştirak etmiş 350-dən artıq Azərbaycan vətəndaşından 253 nəfəri həmin imtahanları müvəffəq verərək, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququnu qazanmışdır. Auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması ilə bağlı bu müddət ərzində bağlı 23 ixtisasartırma kursu təşkil edilmişdir (7).

Sahibkarlığın inkişafına dövlət himayəsini qeyd edərəkən iqtisadiyyatın bu sahəsinin inkişafına mane olan bürokratik əngəllərin, qanunsuz müdaxilələrin, əsassız yoxlamaların qarşısının alınması istiqamətində ölkədə aparılan məqsədyönlü radikal tədbirlərdən bəhs etməmək mümkün deyildir. Bu məqsədlə, qəbul edilmiş «İstehsal, xidmət, maliyyə-kredit fəaliyyətində dövlət nəzarətinin qaydaya salınması və əsassız yoxlamaların qadağan edilməsi barədə», «Dövlət nəzarəti sisteminin təkmilləşdirilməsi və sahibkarlığın inkişafı sahəsində süni maneələrin aradan qaldırılması haqqında», «Azərbaycan Respublikasında sahibkarlığın inkişafına dövlət himayəsi sahəsində əlavə tədbirlər haqqında», və «Sahibkarlığın inkişafına mane olan müdaxilələrin qarşısının alınması haqqında» tarixli fərmanlar Azərbaycan Respublikası Prezidentinin mühüm fərmanları kimi Azərbaycanda sivil bazar mənəşibətlərinin nəzarət-audit sisteminin formalaşması baxımından yüksək qiymətləndirilə bilər. Qəbul edilən bir sıra iqtisadi qanunvericilik sənədlərindən və qeyd edilən fərmanlardan irəli gələn vəzifələr Azərbaycanda audit sisteminin təkmilləşdirilməsini, auditor xidmətlərinin əhatə dairəsinin genişləndirilməsinin və onun keyfiyyətinin yüksəldilməsini daha da zəruriləşdirməklə, ölkədə xidmətin inkişafına münbit zəmin yaratmışdır.

Azərbaycanda auditin inkişafı üçün yaradılan münbit mühit bu xidmət sahəsinin inkişaf səviyyəsinin yüksəldilməsinə öz təsirini göstərməkdədir. Ölkədə göstərilən auditor xidmətinin həcmi 1996-cı ildən başlayaraq öz artımı ilə müşahidə edilir (diaqram 1) (7;18). Belə ki, xidmətin təşkil edildiyi ilk dövrdə bu göstərici 3300000 min manat təşkil edirdisə, 2004-cü ildə bu rəqəm 9 dəfəyə yaxın artaraq 28011388 min manat səviyyəsinə yüksəlmişdir.

Diaqram 1.



Xidmətin belə artım tempi hələ ki, bu xidmət sahəsinin göstəricilərinin ölkənin makroiqtisadi göstəricilər sistemində yüksək mövqe tutmasına imkan yaratmamışdır. Ölkənin ümumi daxili məhsulunun tərkibində auditor xidmətinin xüsusi çəkisi 1996-cı ildə 0,1% təşkil etmişdirsə, bu göstərici 2004-cü ildə də dəyişməz qalmışdır. Bazar münasibətlərinin mövcud inkişaf şəraitində bu amil dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda

da xidmətin daha yüksək artımına xüsusi tələbatın olduğunu bir daha göstərir.

Azərbaycanda əhalinin sayına düşən auditorların nisbətində irəliləyiş müşahidə olunmuşdur. Belə ki, 1996-cı ildə 147000 nəfərə-1 auditor düşürdüsə, bu göstərici 2004-cü ildə isə 41850 nəfərə 1 auditor nisbətində dəyişmişdir. Beynəlxalq maliyyə-kredit və audit institutları ölkədə auditor təminatının ən yüksək göstəricisi kimi 15000 nəfərə 1 auditor nisbətini məqbul sayırlar. Ölkədə adambaşına düşən auditor xidmətlərinin həcmində artım müşahidə olunmuşdur. Belə ki, 1996-cı ildə adambaşına 423 manat auditor xidməti düşürsə, bu göstərici 2004-cü ildə 8 nəfərə yaxın artaraq 3375 manata çatmışdır (18).

Auditor xidməti sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olduğu üçün ölkədə əhaliyə göstərilən xidmətlər içində onun xüsusi çəkisinin müəyyənəldirilməsi amili xüsusilə zəruridir. Belə ki, 1996-cı ildə əhaliyə göstərilən xidmətlərin həcmi 2102,5 milyard manat təşkil etmişdirsə, onun 3,3 milyard manatı, yəni 0,1%-i auditor xidmətinin payına düşmüşdür. Bu göstərici 2004-cü ildə müvafiq olaraq 3473 və 28 milyard manat nisbətində öz əksini tapmışdır. Əhaliyə göstərilən xidmətlərin həcmnin artmasına baxmayaraq auditor xidmətinin ümumi xidmətlərin tərkibindəki xüsusi çəkisi dəyişməz qalmışdır.

Ölkənin bir təsərrüfat subyektinə düşən auditor xidmətlərinin həcmində artım çox yüksəlişlə müşahidə edilməmişdir. Belə ki, fəaliyyət göstərən bir təsərrüfat subyektinə 1998-ci ildə 518727 manat auditor xidməti düşürdüsə, bu göstərici 2004-cü ildə 88679 manat azalaraq, 430048 manat səviyyəsinə enmişdir (7;18). Xidmətdən istifadədə təsərrüfat subyektlərinin nisbətən zəif mövqedən çıxış etməsi və ələxüsüs da mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq məcburi audit xidmətlərinə üz tutması, bu sahədə belə vəziyyətin yaranmasına səbəb olmuşdur. Eyni zamanda sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının geniş çeşidli auditor xidmətlərinin göstərilməsində nisbətən zəif mövqe tutması, xüsusilə təsərrüfat subyektlərinin daha çox ehtiyac duyduğu məsləhət xidmətlərinin göstərilməsində kifayət qədər imkanlarını

səfərbər etməməsi də mövcud problemin təşəkkülünə təkan vermişdir.

Ölkənin əsas sosial-iqtisadi göstəricilər sistemində auditor xidmətinin inkişaf səviyyəsini aşağıdakı cədvəldə onun malik olduğu göstəriciləri daha aydın xarakterizə etməyə imkan verir (Cədvəl 1) (7;18).

Cədvəldən göründüyü kimi müvafiq iqtisadi göstəricilərdə illər üzrə artım müşahidə olunsa da, lakin auditor xidməti üzrə artım yalnız 2002-ci ilə qədər özünü göstərmiş, sonrakı illərdə isə əksinə xidmətin inkişafı azalma meyli səciyyələnmişdir.

Azərbaycanda auditor xidməti bazarının genişlənməsi, göstərilən xidmətlərin həcmnin artması üçün real imkanlar yaratmaqdadır. Ölkədə sosial-iqtisadi mühitin stabilləşdirilməsi, iqtisadi inkişafın, o cümlədən ÜDM-nin ilbəil yüksəlişinin təmin olunması, sahibkarlığın inkişafı üçün əlverişli mühitin yaradılması, regionların sosial-iqtisadi inkişafına dövlət qayğısının artırılması, iqtisadiyyata qoyulan investisiyaların həcmnin genişləndirilməsi və digər bu kimi mühüm tədbirlər iqtisadi inkişafı sürətlənməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərməkdədir. Məhz bunun nəticəsidir ki, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslərin sayı artmaqda, audit xidmətinin əhatə etdiyi subyektlərin sayı çoxalmaqdadır.

Cədvəl 1.

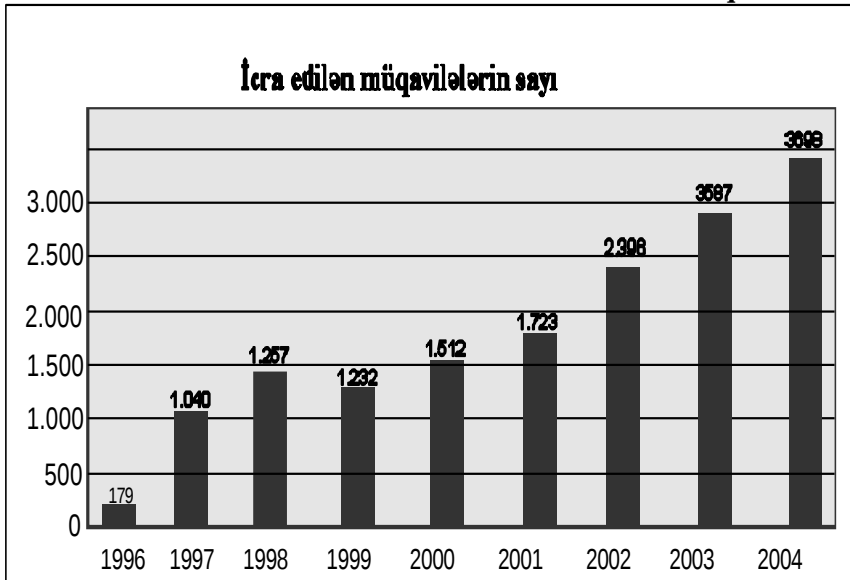
**Ölkənin makro-iqtisadi göstəricilər sistemində audit
xidmətinin göstəriciləri (milyard manat)**

	1996	2000	2001	2002	2003	2004
Ümumi daxili məhsul	13663	23591	26578	30312	35733	41873
Satışın bütün kanallarında	7339	10599	11877	13442	15310	18650
pərakəndə əmtəə dövriyyəsi						
Xidmətlərin bütün kanalları üzrə göstərilən pullu xidmətlər	1390	2386	2489	2659	2961	3472
Müəssisələrin və təsərrüfat təşkilatlarının mənfəəti	2552	2700	3134	4581	5710	5810
Audit xidmətinin həcmi	3	28	29	32	29	28

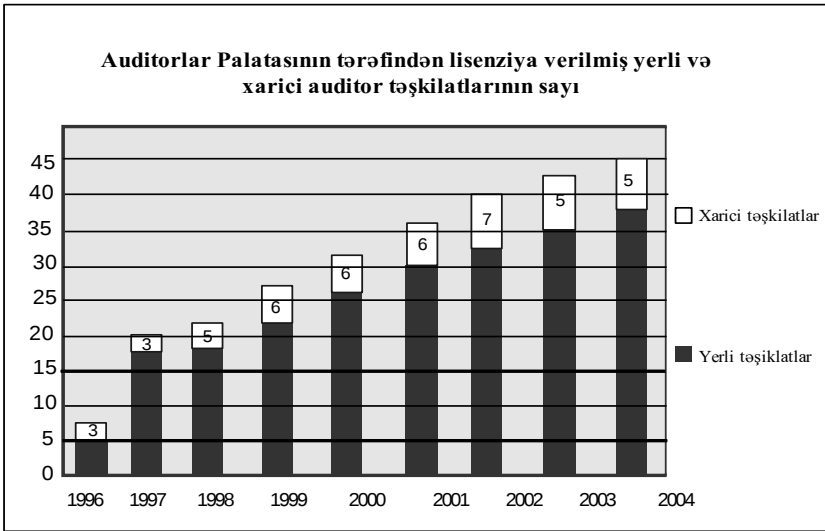
Qanunvericilik bazasının bazar münasibətlərinin tələblərinə uyğun təkmilləşdirilməsi də auditor xidmətinin inkişafı üçün real imkanlar yaradır. Bütün bu müsbət irəliləyişlər eyni zamanda auditor xidmətinin müasir tələblər baxımından təşkili və təkmilləşdirilməsi zərurəti ilə sıx bağlıdır. Son illərdə xidmətin inkişaf səviyyəsində müşahidə olunan durğunluq xidmət bazarının geniş təhlilinin aparılmasını, bu sahədə mövcud vəziyyətin qiymətləndirilməsini, yaranmış problemlərin sistemləşdirilməsini, onların aradan qaldırılma istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsini gündəmə gətirir.

Ölkədə icra olunan müqavilələrin say tərkibi öz artımı ilə nəzərə çarpmaqdadır. 2 sayılı diaqramdan (18) göründüyü kimi bu göstərici 1996-cı ildə 179-ədəd təşkil edirdisə, müvafiq dövrlə müqayisədə 2004-cü ildə müqavilələrin sayı 13,4 dəfə artaraq 3698-ədədə çatmışdır. Həmçinin, icra olunan müqavilələrin sayı 2003-cü illə müqayisədə 2004-cü ildə 111-ədəd (1,1 dəfə) artmışdır. Lakin, 2003-cü ildən başlayaraq göstərilən auditor xidmətlərinin həcmində azalma nəzərə çarpır. Belə ki, 2002-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə xidmətin həcmi 1,1 dəfə azalmışdır.

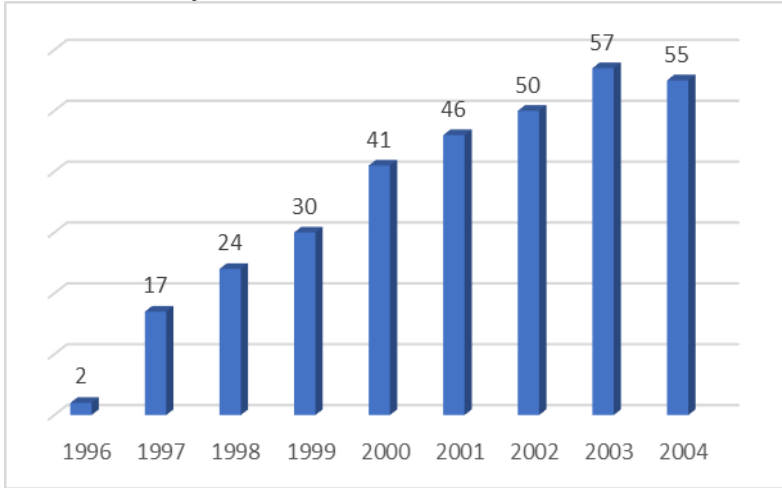
Diaqram 2.



Xidmət bazarında belə dəyişiklik ümumilikdə təsərrüfat subyektləri ilə bağlanan müqavilələrin dəyərinin aşağı enməsi ilə sıx bağlıdır. Xidmət bazarında auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslərin say tərkibi öz artımı ilə müşahidə olunmaqdadır. Bu artım aşağıda qeyd olunan dinamika üzrə getmişdir. 1996-cı illə müqayisədə 2004-cü ildə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan hüquqi şəxslərin sayı 6 dəfə artmışdır (7).

Diagram 3.

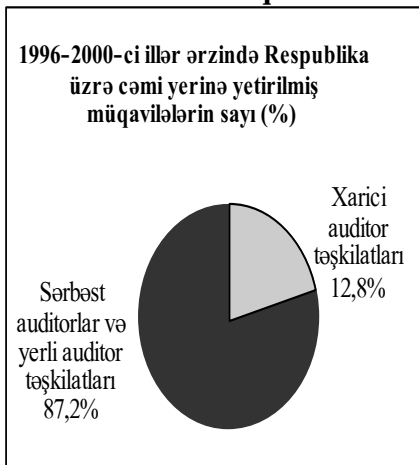
Son dövrlərdə xarici auditor təşkilatlarından «Veqa», «Artur-Andersen» və «AGN MAK Accounting» öz fəaliyyətini dayandırmış, xidmət bazarında «Deloitte end Touche» kimi beynəlxalq auditor təşkilatı fəaliyyətə başlamışdır. Hüquqi şəxs yaratmadan fiziki şəxs kimi fəaliyyətini təşkil edən sərbəst auditorların sayı 2004-cü ildə artaraq 55 nəfərə çatmışdır. 4 sayılı diaqramda (18) görüldüyü kimi bu göstərici 1996-cı illə müqayisədə 25 dəfədən çox artımla müşahidə olunur.

Diagram 4.**Hüquqi şəxs yaratmadan fiziki şəxs kimi fəaliyyətini təşkil edən sərbəst auditorlar**

Sərbəst auditorların müvafiq dövr ərzində sayının artımına əsas səbəb ölkədə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslərin fəaliyyəti üçün yaradılan əlverişli şərait, bu sahədə mövcud qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi olmuşdur. Ölkədə sərbəst auditorlara və auditor təşkilatlarına düşən xidmətin həcmi göstəricisində də artım müşahidə olmuşdur. Xidmət bazarında 1996-cı ildə 1 sərbəst auditora 1536 min manatlıq xidmət düşürdüsə, 2004-ci ildə bu göstərici 44 dəfə artaraq 66631 min manat təşkil etmişdir. Belə müsbət artım tempi üzrə yuxarıdakı göstərici dəyişkənliyi müvafiq illər ərzində bir yerli auditor təşkilatı üzrə 77099 və 239902 min manat (3,1 dəfə artımla) şəklində, bir xarici auditor təşkilatı üzrə isə 961257 min və 2806160 min manat (2,9 dəfə artımla) həcmində öz əksini tapmışdır. Bir sərbəst auditora düşən xidmətin həcmnin artım tempi göstəricisi bir yerli auditor təşkilatına və bir xarici təşkilatına düşən göstəricidən öz yüksəkliyi ilə fərqlənmişdir.

2004-cü ildə ölkənin xidmət bazarında sərbəst auditorlar, yerli və xarici auditor təşkilatları arasında xidmətin göstərilməsində fərqlər özünü göstərmiş, bu fərq milli auditin xeyrinə dəyişmişdir (7;18). Sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları xarici auditor təşkilatlarına nisbətən mövqeyini möhkəmləndirərək, öz fəaliyyət dairəsini genişləndirmişlər. 1996-2000-ci illər ərzində ölkədə yerinə yetirilmiş müqavilələrin 87,2%-ni sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları, 12,8%-ni isə xarici auditor təşkilatları həyata keçirmişdirsə (diaqram 5), 2004-cü ildə isə sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları üzrə bu göstərici 95%, xarici auditor təşkilatları üzrə 5% təşkil etmişdir (diaqram 6).

Diaqram 5.



Diaqram 6.



Ölkədə 1996-2000-ci illər ərzində göstərilən xidmətlərin həcmində xarici auditor təşkilatlarının xüsusi çəkisi 85%, yerli auditor təşkilatlarının və sərbəst auditorlarınki isə 15% təşkil etmişdir. Bu sahədə də son illər milli auditin xeyrinə irəliləyiş olmuşdur, 2004-cü ildə sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilmiş xidmətin həcmi ümumi xidmətlərin 49%-ni təşkil etmişdir. (diaqram 7). Müvafiq göstərici

2004-cü ildə sərbəst auditorların və yerli audit təşkilatlarının xeyrinə dəyişərək 49%-ə qalxmış, xarici audit təşkilatlarının yerinə yetirdiyi xidmətlərin həcmi isə 51 %-ə enmişdir (diaqram 7).

Diaqram 7.



Diaqram 8.



Xidmət bazarında sərbəst auditorlar və yerli audit təşkilatlarının mövqeyinin vəziyyəti də öz dəyişkənliyi ilə seçilmişdir. Belə ki, 2001-ci ildə sərbəst auditorlar cəmi yerinə yetirilmiş müqavilələrin 45,5%-ni icra edərək, müqavilə məbləğlərinin 6%-ni əldə etmişdilsə, yerli auditor təşkilatları yerinə yetirilmiş müqavilələrin 41,7%-ni həyata keçirərək, müqavilə məbləğlərinin 17%-nə malik olmuşlar (diaqram 8,10). Müvafiq göstəricilər 2004-cü ildə öz artımı ilə müşahidə edilərək, sərbəst auditorlar üzrə 47,9%və 13% yerli auditor təşkilatları üzrə isə 47,1% və 36% təşkil etmişdir (diaqram 9, 10). Xarici auditor təşkilatları isə 2001-ci ildə cəmi yerinə yetirilmiş müqavilələrin 12,8%-ni icra edərək, ümumi müqavilə məbləğlərinin 74,1-ni əldə etmişdisə, (diaqram 8,10) bu göstərici 2004-cü ildə nəzərə çarpacaq dərəcədə azalaraq, 5 və 51% nisbətində özünü göstərmişdir (diaqram 11, 12).

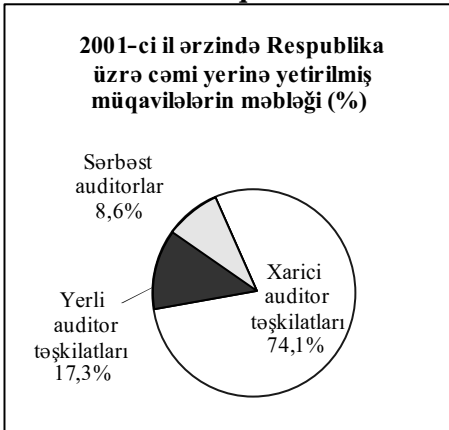
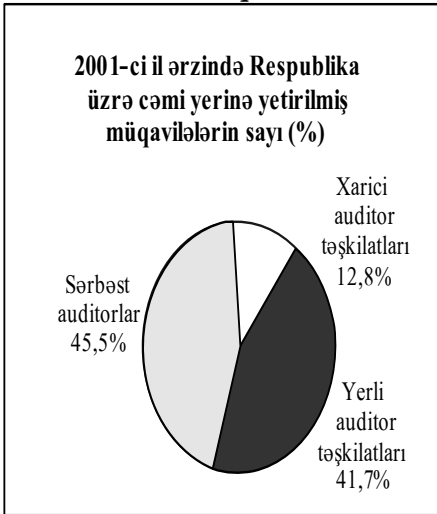
Diaqram 9.**Diaqram 10.**

Diagram 11.**Diagram 12.**

Xidmət bazarında ilk dövrlərdə göstərilən xidmətlərin həcminə görə xarici auditorlar üstün mövqeyə malik olsalarda, sonrakı illərdə getdikcə bu üstünlük yerli auditorların və sərbəst auditorların xeyrinə dəyişməyə başlamışdı (cədvəl 2) (7;18). Belə ki, xarici auditor təşkilatlarının əldə etdiyi müqavilə məbləğlərinin həcmi 2004-cü ildə (14030800 min manat) 2000-ci ilə (23516634 min manat) nisbətən 1,8 dəfə azalmışdır. Bunun əksinə olaraq, yerli auditor təşkilatlarının əldə etdiyi müqavilə məbləğlərinin həcmi 2000-ci illə (2751755 min manat) müqayisədə 2004-cü ildə (10315800 min manat) 3,8 dəfə, sərbəst auditorların müqavilə məbləğlərinin həcmi isə 2000-ci illə (2044287 min manat) müqayisədə 2004-cü ildə (3664700 min manat) 1,8 dəfə artmışdır.

Cədvəl 2.

Audit qurumları üzrə icra olunan müqavilələr

	Xarici audit təşkilatları			Yeri audit təşkilatları			Sərbəst auditorlar	
	Say	Məbləğ (min manatla)	Müqavilələrin orta məbləği (min manatla)	Say	Məbləğ (min manatla)	Müqavilələrin orta məbləği (min manatla)	Say	Məbləğ (min manatla)
1996	66	2883767	43693	101	385494	3817	12	30739
1997	191	18397365	96321	589	1638792	2782	260	561916
1998	342	21968398	64235	533	2323742	4360	382	1150895
1999	315	21895304	69509	418	1316885	3150	499	976743
2000	283	23516634	83098	463	2751755	5943	766	2044287
2001	220	21430488	97411	719	4986144	6935	784	2485187
2002	201	21114968	105050	1108	6988107	6307	1087	3465798
2003	221	16396800	74193	1858	8746500	4708	1508	3338800
2004	184	14030800	76254	1743	10315800	5918	1771	3664700

Müqavilələrin orta məbləğlərin təhlilində isə xidmət bazarında xarici auditor təşkilatlarının bu sahədə hələ ki, üstün mövqedən çıxış etdiyi müşahidə edilir. 1996-cı ildə xarici auditor təşkilatları tərəfindən bağlanan müqavilələrin orta məbləği 43693 min manat təşkil edirdisə, sonradan bu göstəricidə artım müşahidə olunmuş, o, 2000-ci ildə 83098 min manat, 2004-cü ildə 76254 min manat təşkil etmişdir. Xidmətin həcmində sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları müəyyən irəliləyiş əldə etsə də lakin, xarici auditor təşkilatlarına nisbətən onların orta müqavilə məbləğinin həcmi aşağı səviyyədə olaraq qalmaqdadır. 1996-cı illə müqayisədə 2004-cü ildə yerli auditor təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən müqavilələrin orta məbləği 1,8 dəfə artmış, əksinə sərbəst auditorlar tərəfindən isə yerinə yetirilən orta müqavilələrin məbləği 20% aşağı enmişdir.

Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, xarici auditor təşkilatlarının son illərdə xidmət bazarındakı mövqeyinin müəyyən qədər azalmasına baxmayaraq, onlar yerli audit qurumları ilə rəqabətdə

hələ də güclü mövqedən çıxış edirlər. Ölkədə fəaliyyət göstərən sərbəst auditorların, yerli və xarici auditor təşkilatlarının xidmət bazarındakı mövqeyi, onların fəaliyyətinin əhatə dairəsi öz fərqli xüsusiyyətləri ilə səciyyələnir.

Ölkənin xidmət bazarında 2004-cü il ərzində fəaliyyət göstərən sərbəst auditorların, yerli və xarici auditor təşkilatlarının fəaliyyətini aşağıdakı mövqe baxımından təsnifləşdirmək olar:

- Böyük dördlüyə daxil olan xarici auditor təşkilatları (göstərilən xidmətlərin ümumi həcmində onların payı 48% təşkil edir);
- Digər xarici auditor təşkilatlar (ümumi xidmətin həcmindəki payı 3% təşkil edir);
- Yerli auditor təşkilatları (onların ümumi xidmət həcmindəki payı 36% təşkil edir);
- Sərbəst auditorların (onların ümumi xidmət həcmindəki payı 13% təşkil edir).

Xidmət bazarında əldə olunan gəlirlərin həcminə görə xarici auditor təşkilatlarının mövqeyi daha üstünlük təşkil edir. Bu göstərici üzrə ikinci yerdə yerli auditor təşkilatları, son yerdə isə sərbəst auditorlar gəlirlər. Ölkənin xidmət bazarında son dövrdə xarici auditor təşkilatlarının müqavilələrinin sayının azalması ilə paralel onların orta müqavilə məbləğləri də aşağı düşmüşdür. Belə ki, 2000-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə xarici auditor təşkilatlarının orta müqavilə məbləğinin həcmi 1,1 dəfə azalmışdır.

Sərbəst auditorlarla yerli audit təşkilatlarında isə əksinə müqavilələrin sayı nəzərə cərpacaq dərəcədə artdığı halda, 2000-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə sərbəst auditorların müqavilələrinin sayı 2,3 dəfə, yerli audit təşkilatlarının müqavilələrinin isə 3,8 dəfə artmış, onların orta müqavilə məbləğlərində azalma müşahidə olunmuşdur. 2000-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə sərbəst auditorların orta müqavilə məbləği 1,3 dəfə, yerli audit təşkilatlarının orta müqavilə məbləği 1,1 dəfə azalmışdır.

Ölkədə audit xidmətinin təşəkkül tapdığı ilk dövrdən hazırədək xarici auditor təşkilatlarının sayında kəskin artım olmadığı halda, əksinə sərbəst auditorların və yerli auditorların

sayında belə artım mövcud olmuşdur. Belə ki, sərbəst auditorların sayı 1996-cı illə müqayisədə 2004-cü ildə 25 dəfədən çox (2000-ci illə müqayisədə bu artım 1,3 dəfə təşkil edib), yerli auditor təşkilatlarının sayı isə 9 dəfəyə yaxın (2000-ci illə müqayisədə bu artım 17 dəfə) artmışdır. Eyni zamanda xidmət bazarında milli auditin nümayəndələri öz mövqeyini kifayət qədər genişləndirmiş və hal-hazırda göstərilən xidmətlərin 49%-inə yaxını onların payına düşür. Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, bu bir tərəfdən müsbət hal kimi qiymətləndirilsə də, digər tərəfdən xidmət bazarında milli audit subyektlərinin daha çox ekstensiv yol ilə inkişafını xarakterizə edir. Digər tərəfdən, yerli auditor təşkilatları kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri kimi xidmət bazarında çıxış edirlər. Belə ki, onların aktivlərinin ümumi həcmi, işçilərin orta sayı xarici auditor təşkilatları ilə müqayisədə qat-qat aşağıdır. Əksər yerli auditor təşkilatlarının nizamnamə kapitalı 5-10 milyon manat (bəzən də 1-3 milyon manat), işçilərin sayı 5-8 nəfər təşkil etdiyi halda (onların yarısı texniki və inzibati fəaliyyətlə məşğul olan mütəxəssislərdir), xarici auditor təşkilatlarında nizamnamə kapitalının minimum məbləği 50 milyon manat, işçilərin sayı isə 25-30 nəfər təşkil edir. Sərbəst auditorların mövcud durumu da yerli auditor təşkilatları ilə müqayisədə bir o qədər də fərqlənir. Xüsusilə, auditor xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı informasiya-kommunikasiya texnologiya və müasir proqram təminatından istifadə sahəsində xarici auditor təşkilatları liderliyi əldə saxlayırlar.

Xidmət bazarında xarici auditor təşkilatları fəaliyyət istiqamətindən və sahəvi xüsusiyyətlərindən asılı olmayaraq iri və maliyyə cəhətdən inkişaf etmiş təsərrüfat subyektlərinə xidmət göstərilir. Həmçinin, ölkədə iri iqtisadi layihələrin həyata keçirilməsində, beynəlxalq maliyyə institutlarından kreditlərin alınmasında, investisiyaların cəlbində, iri təsərrüfat subyektlərinin məcburi auditində əsasən xarici auditor təşkilatlarının imkanlarından istifadə edilir. Bütün bunlara səbəb isə xarici auditor təşkilatlarının ölkə və dünya bazarındakı yüksək nüfuzu, onların geniş maddi-texniki imkanları, işgüzar əməkdaşlıq əlaqələrinin coğrafiyasının təkmilliyidir.

Xarici auditor təşkilatları təsərrüfat subyektlərinə xidmət göstərməklə yanaşı, dövlət layihələrinin həyata keçirilməsində də mütəmadi olaraq iştirak edirlər. Yerli auditor təşkilatlarının və sərbəst auditorların sayının son dövrlər nəzərə çarpacaq dərəcədə artmasına baxmayaraq, onların əksər hissəsinin maddi-texniki bazalarının zəifliyi, kadrlarının peşəkarlıq səviyyəsinin müasir tələblərdən geri qalması (auditin beynəlxalq tələblərə uyğun aparılması, geniş çeşidli məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi sahəsində) bu subyektlərin inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan bir çox ölkələrdəki kimi xarici auditor təşkilatları ilə yüksək səviyyədə rəqabət aparmasına geniş imkanlar yaratmır. Xarici audit təşkilatlarının fəaliyyəti ölkənin paytaxtında cəmləşmişdir.

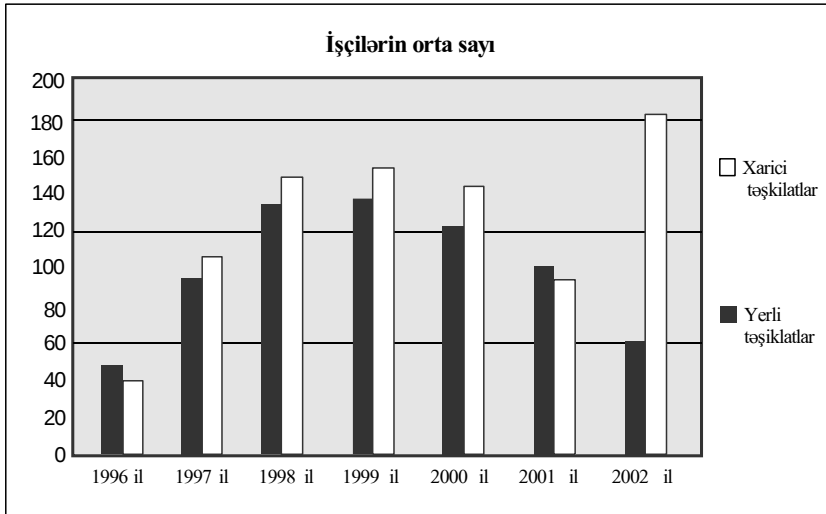
İşçilərin say göstəriciləri və onların gəlirlik səviyyəsi üzrə aparılan təhlillər öz fərqliliyi üzrə səciyyələnir (cədvəl 3, diaqram 13) (7;18). Belə ki, 2000-ci ildə xarici auditor təşkilatlarında bir işçiyə düşən orta illik gəlir 192759 min manat təşkil etmişdirsə, bu göstərici 2004-cü ildə 1,6 dəfə azalaraq 117906 min manat səviyyəsinə enmişdir. Yerli auditor təşkilatlarında isə bu göstərici öz artımı ilə müşahidə olunmuşdur. Yerli auditor təşkilatlarında 2000-ci ildə bir işçiyə düşən orta illik gəlir 19109 min manat olmuşdursa, 2004-cü ildə bu göstərici 2,1 dəfə artaraq 39373 min manata çatmışdır. Sərbəst auditorların da orta illik gəliri 2000-ci ilədəki 49861 min manat səviyyəsindən 2004-cü ildə 1,3 dəfə artaraq, 66631 min manat səviyyəsinə yüksəlmişdir.

Cədvəl 3.

Audit qurumlarında fəaliyyət göstərən işçilərin sayı
İşlərin sayı **Bir işçiyə (və ya sərbəst auditora)**
düşən orta gəlir (min manat)

	Xarici audit təşkilatları	Yerli audit təşkilatları	Sərbəst auditorlar	Xarici audit təşkilatları	Yerli audit təşkilatları	Sərbəst auditorlar
1996	48	38	2	60078	10145	15370
1997	93	107	17	197821	15316	33054
1998	133	149	24	165176	15596	47954
1999	137	155	30	159820	8496	32558
2000	122	144	41	192759	19109	49861
2001	100	90	46	214305	55402	54026
2002	60	182	50	351916	38396	69316
2003	101	278	57	162344	31462	58575
2004	119	262	55	117906	39373	66631

Diaqram 13.

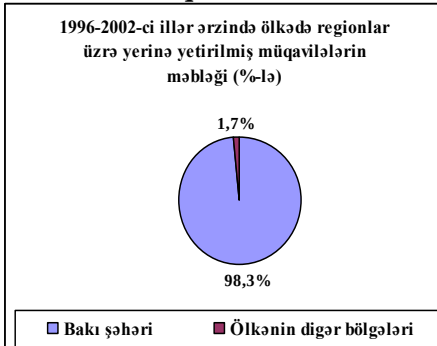


Azərbaycanda audit xidmətinin inkişafına regional fərqlər özünü kəskin şəkildə göstərməkdədir. İqtisadiyyat sahələrinin paytaxt və onun ətraf rayonlarında inkişafı, işgüzar mühitin də bu ətrafda cəmlənməsinə təkan vermişdir. Audit xidmətinin sifarişçilərinin məhz çox hissəsinin bu regionda olması göstərilən xidmətlərin xüsusi çəkisində Bakı və onun ətrafının üstünlük təşkil etməsinə səbəb olmuşdur. Aparılan təhlillər göstərir ki, son dövrlərdə xidmətin həcmi bəzi regionlarda nisbətən öz artımı ilə müşahidə edilməkdədir. Yerinə yetirilmiş müqavilələrin xüsusi çəkisinə görə 2001-ci ildə Bakı şəhərinin payı 88,2% təşkil edirdisə, 2004-cü ildə bu göstərici nəzərə cərpacaq dərəcədə azalaraq 75%-ə enmişdir. Respublikanın digər regionları üzrə yerinə yetirilmiş müqavilələrin sayı 2001-ci ildə ümumi müqavilələrin sayı xüsusi çəkisinin 11,8% təşkil etmişdirsə, 2004-cü ildə bu göstərici 25%-ə yüksəlmişdir. Regional inkişafda bu yönümlü müsbət dəyişikliklər yerinə yetirilmiş müqavilə məbləğlərində özünü belə yüksək səviyyədə göstərməmişdir. Belə ki, 2001-ci ildə Bakı şəhəri üzrə yerinə yetirilmiş müqavilələrin məbləği ümumi müqavilə məbləğlərinin 98,3%-ni təşkil etmişdirsə, bu göstərici 2004-cü ildə yalnız 96%-ə enmişdir (diaqram 14,15) (7;18).

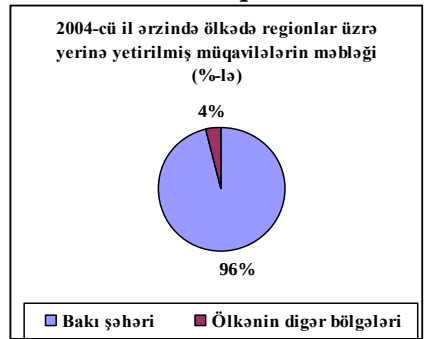
Diaqram 14.**Diaqram 15.**

2001-ci ildə ölkənin digər regionları üzrə yertinə yetirilmiş müqavilə məbləğlərinin həcmi ümumi müqavilə məbləğlərinin həcmnin 1,7%-ni təşkil edirdisə, bu göstərici 2004-cü ildə bir qədər artaraq 4%-ə çatmışdır (diaqram 16, 17) (7; 18).

Diaqram 16.



Diaqram 17.



Audit xidmətinin regional inkişafında son dövrdə yaranan nisbətən müsbət yönümlü dəyişiklik ölkədə sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafı ilə bağlı dövlət səviyyəsində həyata keçirilən tədbirlərin əməli nəticəsi kimi özünü büruzə verməkdədir. Sahibkarlığın inkişafı ilə bağlı ölkədə qəbul edilən qanunlar, 2001-ci ilin aprel may aylarında ölkə rəhbərliyinin yerli və xarici iş adamları ilə keçirdiyi görüşlər, 2002-ci ilin avqust ayından başlayaraq bu mühüm sahənin inkişafı üzrə qəbul edilən fərmanlar, proqramlar təbii ki, bir tərəfdən sahibkarlığın inkişafına daha geniş rəvac vermiş, digər tərəfdən özü də bir sahibkarlıq fəaliyyət növü olan auditor xidmətinin inkişafına münbit zəmin yaratmışdır. Ölkədə 2004-cü ilin 11 fevral tarixində qəbul edilən «Azərbaycan Respublikası regionlarının sosial-iqtisadi inkişaf proqramı» və onun icrası ilə bağlı həyata keçirilən əməli tədbirlər regionlarda iqtisadiyyat sahələrinin, sahibkarlığın inkişafına müsbət təsir göstərməklə yanaşı, auditor xidmətinin səmərəli təşkili və onun əhatə dairəsinin genişləndirilməsi üçün də xüsusi əhəmiyyət kəsb etməkdədir. Məhz bu əməli tədbirlərin bir istiqaməti kimi ölkədə auditin inkişafında regional amilə xüsusi

diqqət artırılmış və bu sahədə məqsədyönlü tədbirlər, o cümlədən auditor xidmətinin təbliği, onun müasir tələblər baxımından təşkili üzrə tədbirlərin həyata keçirilməsi genişləndirilmişdir. Həmçinin, auditor xidmətinin sahibkarlıq subyektlərinin inkişafında rolu, xidmətinin inkişaf problemləri mövzusunda seminarların, dəyirmi masaların keçirilməsi, yerlərdə xidmətin inkişafı üzrə məsələlərin araşdırılması və bu istiqamətdə əməli köməkliklərin göstərilməsi sahənin inkişafı baxımından əhəmiyyətli addımlar kimi qiymətləndirilə bilər. Artıq Azərbaycanın 15 inzibati rayonunda auditor xidmətinin təşkili mümkünləşmiş və regional səviyyədə xidmətin həcmi 2001-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə öz artımı ilə müşahidə edilmişdir (cədvəl 4) (18).

Cədvəl 4.
Audit xidmətinin regional inkişafı (müqavilə məbləği, min manat)

	2001	2002	2003	2004
Ağcabədi	4582	8046	6530	16800
Ağdaş	17160	48570	52500	22500
Bakı	2842072 7	30795617	2767596 7	26849873
Beylaqan	46200	77500	97750	137540
Biləsuvar	33760	69650	75400	61900
Cəlilabad	8200	8700	6580	94500
Qazax	95700	115520	-	-
Gəncə	99250	208050	303330	201400
Lənkəran	24000	41220	89550	96430
Naxçıvan	58740	42200	16300	13800
Sumqayıt	77400	105600	67010	500850
Saatlı	-	-	24075	21525
Şəmkir	4400	10600	15750	9000
Mingəçevir	-	-	-	32020
Zaqatala	14300	46700	51550	38300

Göstərilən audit xidmətlərinin həcmində 2001-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə Ağcabədi (3,7%), Ağdaş (1,3 dəfə), Beylaqan (3 dəfə), Biləsuvar (1,8 dəfə), Cəlilabad (1,1 dəfə), Lənkəran (4 dəfə), Şəmkir (2,1 dəfə), Zaqatala (2,7 dəfə)

rayonlarında, Gəncə (2 dəfə) və Sumqayıt şəhərlərində (6% dəfə) artım müşahidə olunmuşdur. Eyni zamanda son dövr ərzində Saatlı rayonunda və Mingəçevir şəhərində auditor xidmətinin təşkilinə nail olunmuşdur. Lakin xidmətin inkişafı sahəsində Naxçıvan Muxtar Respublikasında müsbət irəliləyişlər əldə olunmamış, əksinə 2001-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə Muxtar Respublikada göstərilən xidmətlərin həcmi 24% azalmışdır. Xidmətlərin orta məbləği göstəricisində də Bakı şəhəri əsas üstünlüyü saxlamaqdadır. Belə ki, Bakı şəhərində göstərilən xidmət üzrə orta müqavilə göstəricisi ölkə regionları üzrə olan göstəricidən 8 dəfədən artıqdır. Regionlarda təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətinin qeyri-qənaətbəxşliyi onların auditor xidmətinin bir çox növlərindən bəhrələnmək imkanlarını heçə endirir. Xüsusilə, ölkə regionlarında üstünlüyü məcburi auditor xidmətləri və bələdiyyələrə göstərilən auditor xidmətləri təşkil edir. Bu xidmətlərin məbləği isə çox cüzi olaraq, 800000-1000000 manat arasında özünü göstərir.

Sahəvi xüsusiyyətlərdən və təşkilati-hüquqi formasından aslı olaraq xidmət bazarında auditor xidmətlərindən istifadə edən subyektlərin sayı və tərkibi öz dəyişkənliyi ilə də nəzərə çarpır (cədvəl 5). Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, 2001-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə auditlə əhatə olunan səhmdar cəmiyyətlərinin sayı 2,6 dəfə, məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlərin sayı 7,3 dəfə artmış, xarici təşkilatların (onların filial və nümayəndəliklərinin) sayı 1,5 dəfə, bank və digər kredit təşkilatlarının sayı 1,5 dəfə, sığorta təşkilatlarının sayı 1,1 dəfə, investisiya fondlarının sayı 1,2 dəfə azalmışdır. Həmçinin, xidmət bazarının əhatə dairəsi mövcud qanunvericilik üzrə yeni yaradılan subyektlərin (maliyyə-sənaye qruplarının, Nazirlər Kabinetinin 77 sayılı qərarına uyğun olaraq auditdən keçməli olan subyektlərin, bələdiyyələrin, qeyri-hökumət təşkilatlarının və digər subyektlərin) hesabına xeyli genişlənmişdir. Xarici təşkilatların (onların filial və nümayəndəliklərinin), bank və digər kredit, sığorta təşkilatlarının, investisiya fondlarının auditor xidmətlərindən istifadə səviyyəsinin azalmasına iki amil təsir göstərmişdir. Birincisi, son illər ərzində onların sayının azalması

və bir çoxlarının fəaliyyətini dayandırması, ikincisi, könüllü auditor xidmətlərindən, məsləhət xidmətlərindən istifadə səviyyəsinin əvvəlki illərə nisbətən aşağı düşməsi. Xidmət bazarının son dövrlərdə genişlənməsində ekstensiv amillərin təsiri, o cümlədən qanunvericiliklə auditdən keçməli olan subyektlərin sayının artması xüsusilə nəzər çarpır (18).

Cədvəl 5.

Auditin sahəvi inkişafı

Sahəvi xüsusiyyətlərinə və təşkilati-hüquqi formasına görə xidmət göstərilən təsərrüfat subyektləri (sayı)	2001	2002	2003	2004
Xarici təşkilatlar (onların filial və nümayəndəlikləri)	698	682	539	468
Birgə müəssisələr	405	282	-	-
Bank və digər kredit təşkilatları	86	117	119	57
Səhmdar cəmiyyətləri	155	361	384	395
Sığorta təşkilatları	32	47	32	30
Məhdud Məsuliyyətli Cəmiyyətlər	82	377	531	602
İnvestisiya fondları	6	8	7	5
Digər təşkilatlar (məcburi auditə aid)	259	522	301	259
Maliyyə-sənaye qrupları	-	-	3	4
Nazirlər Kabinetinin 77 sayılı qərarına uyğun olaraq auditdən keçən subyektlər	-	-	151	116
Bələdiyyələr	-	-	1152	1243
Digər könüllü audit subyektləri	-	-	292	454
Qeyri-hökumət təşkilatları	-	-	76	65

Ölkədə auditdən kəməli subyektlərin (xüsusilə də mövcud qanunvericilik üzrə məcburi audit subyektlərinin) bir qismi bu xidmətdən istifadə etmirlər. Belə ki, 2004-cü ildə ölkədə mövcud olaqn 2678 bələdiyyə orqanlarının 46%-i, 1500 səhmdar cəmiyyətlərinin 26%-i, 7500 Məhdud Məsuliyyətli Cəmiyyətlərin 8%-i auditor xidmətindən istifadə etmişdir. Belə vəziyyət mövcud qanunvericilik bazasında olan boşluqlarla, xidmətdən istifadə zərurətinin və bu sahədə məsuliyyət normalarının tam konkretliyi, və beynəlxalq təcrübədə olduğu kimi tam aydınlığı ilə ifadə

olunmaması ilə bağlıdır. Digər tərəfdən, həmin subyektlərin çox vaxt maliyyə vəziyyətinin qeyri-qənaətbəxşliyi də onların auditor xidmətindən istifadə imkanlarının qarşısına sədd çəkir.

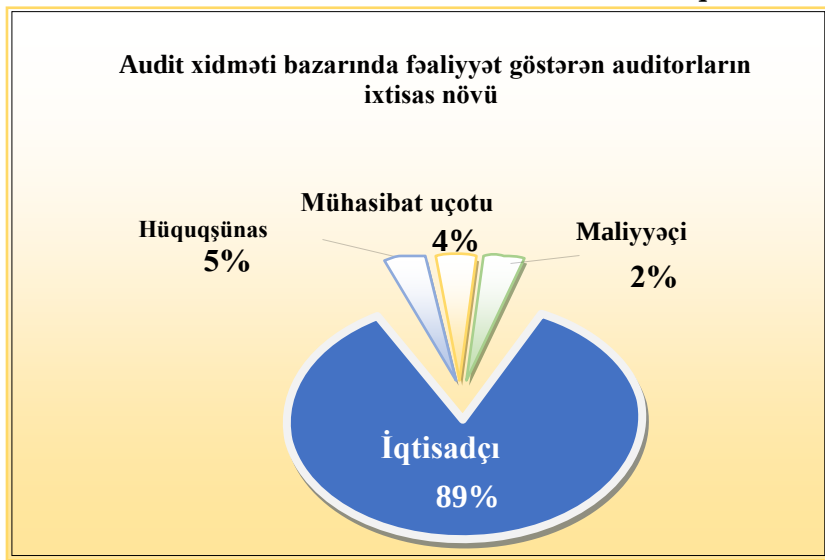
Audit xidmətinin növləri tərkibində məsləhət xidmətlərinə olan tələbat son dövrlər artmaqdadır. Ölkə qanunvericiliyində baş verən dəyişikliklər, sahibkarlıq fəaliyyəti üçün yaradılan əlverişli mühit və bu fəaliyyət növünün genişləndirilməsi ilə bağlı dövlət səviyyəsində həyata keçirilən tədbirlər dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da auditor xidmətinin iqtisadiyyat, biznes sahələri üzrə inkişafına, onun ənənəvi xidmət növləri ilə (məcburi audit) yanaşı məsləhət yönümlü xidmətlərinin də təşəkkül tapmasında əsaslı şəkildə təkan verməkdir. Lakin, aparılan tədqiqatlar bu sahədəki vəziyyətin hələ ki, qeyri- qənaətbəxş səviyyədə təşkilini göstərir. Göstərilən xidmətlərin tərkibində məcburi audit xidmətlərinin xüsusi çəkisi üstünlük təşkil edir. Ölkədə çox çeşidli auditor xidmətlərindən istifadədə əsasən üstünlüyü hesabat dövrünün auditi (məcburi auditor xidməti) təşkil edir. Bazarda audit xidmətinin əmlakın qiymətləndirilməsinin düzgünlüyünə rəy verilməsi, mühasibat uçotunun qurulması, vergi məsləhətləri və digər bu yönümlü növləri inkişaf etməkdədir.

Xidmət bazarında təsərrüfat subyektlərinə göstərilən xidmətlər, özrə icra olunan müqavilələrin sayı hər il öz artımı ilə müşahidə olunsada, əksinə son illər xidmətin həcmi (2002-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə 11%) o cümlədən bir təsərrüfat subyektinə göstərilən xidmətin həcmi (2002-ci illə müqayisədə 2004-cü ildə 20%) azalmağa doğru getmişdir. Bu amil bir tərəfdən auditor xidmətinin cəmiyyətdə geniş təbliğ olunmaması, təsərrüfat subyektlərinin müqavilə məbləğlərinin aşağı salınmasında maraqlı olması ilə bağlıdırsa, digər tərəfdən təsərrüfat subyektlərinə göstərilən auditor xidmətlərinin çeşidinin kasadlığı, onlara kompleks və mütərəqqi xidmətlərin göstərilməsinin təşkilinin zəifliyi ilə bağlıdır. Ölkədə iqtisadi inkişafın sürətlənməsi, investisiya mühitinin canlanması, sahibkarlığın genişləndirilməsi istiqamətində həyata keçirilən əməli tədbirlər, islahatlar təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin

təkmilləşdirilməsinə münbit zəmin yaratmaqla, onların geniş çeşidli, xüsusilə də məsləhət-konsaltinq yönümlüyü auditor xidmətlərindən istifadə imkanlarını artırma bilər. Məhz belə xidmətlərin təklifi auditor xidmətlərinin həcmnin artmasına, xidmət bazarının intensiv yolla inkişafına əməli yardım göstərə bilər.

Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxslərin ali təhsili üzrə ixtisas səviyyəsini və növünü tədqiq edərək, xidmət bazarında fəaliyyət göstərən auditorlar arasında hansı ixtisas növünün üstünlük təşkil etdiyini müəyyən etmək, xüsusilə bu xidmətə olan axında ixtisas növlərini təsnifləşdirmək məqsəduyğundur. Tədqiqatlar nəticəsində ölkənin xidmət bazarında fəaliyyət göstərən auditorların (sərbəst auditor və audit təşkilatlarında çalışan auditorar) malik olduğu ixtisas növünü aşağıdakı diaqramdakı kimi əks etdirmək mümkündür (diaqram 18).

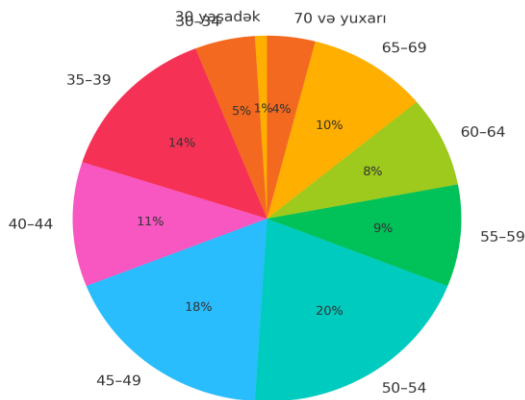
Diaqram 18.



Diaqramdan göründüyü kimi auditorlar arasında iqtisadçı, ixtisasına malik şəxslər 89%, mühasib yönümlü ixtisasa malik şəxslər 4%, maliyyə-kredit yönümlü ixtisasa malik şəxslər 2%, hüquqşünas ixtisasına malik şəxslər isə 5% təşkil edir. Ölkədə auditor xidmətinə olan axında iqtisadçı ixtisasına malik olan şəxslər daha üstünlük təşkil edirlər. Yerli və xarici təcrübə göstərir ki, iqtisadçı ixtisasına malik olan auditorlar iqtisadiyyat sahələri üzrə peşəkar iqtisadçı, maliyyəçi və auditor kimi daha geniş baxımdan fəaliyyət göstərir və onların fəaliyyəti auditor-təhlilçi kimi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Lakin iqtisadçı ixtisasına malik olan şəxslərin maliyyə-mühasibat uçotüü və audit sahələri üzrə yalnız uzun müddətli praktik fəaliyyəti onların peşəkar auditor kimi formalaşmasına yardım edə bilər. Məhz bu amil auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsi zərurətini yaratmaqdadır. Auditorların yaş strukturunun təhlili onların aşağıdakı şəkildə təsnifləşdirməsinə imkan verir (diaqram 19): xidmət bazarında fəaliyyət göstərən auditorların 27%-i gənclərdən (35 yaşadək), 64%-i orta nəsil nümayəndələrindən (35-59 yaşadək), 9%-i isə yaşlı nəslin nümayəndələrindən (60 və 60 yaşdan yuxarı) ibarətdir (diaqram 19).

Diaqram 19.

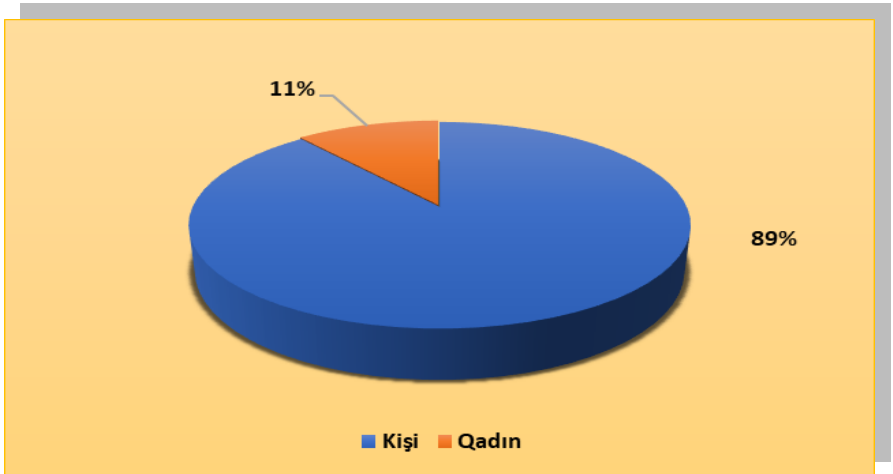
Auditorlar Palatasının üzvlərinin yaş strukturu (%)



Ölkənin xidmət bazarında fəaliyyət göstərən auditorların 91%-ni gənclər və orta nəslin nümayəndələri təşkil edir. Bu amili isə müsbət hal kimi qiymətləndirmək mümkündür. Son dövrlərdə Azərbaycan Respublikasında maliyyə-mühasibat uçotu və audit sisteminin beynəlxalq prinsip və tələblərə uyğunlaşdırılması ilə bağlı məqsədli proqramlar və hüquqi-normativ sənədlər qəbul edilməkdədir. Müvafiq sahələr üzrə geniş informasiyaların, nəzəri və praktik bilik və peşəkar vərdişlərin əxz edilməsi gənc və orta nəsil üçün daha geniş imkanlar yaradır.

Diaqram 20.

Fəaliyyət göstərən auditorların cinsi tərkibi (%)



Mütəxəssis qadınların işlə təminatı da ölkədə mühüm məsələlərdən biri kimi qiymətləndirilir. Belə problemin aradan qaldırılmasında audit sistemi də fəal iştirak etməkdədir. Xidmət bazarında fəaliyyət göstərən auditorların cinsi tərkibi üzrə aparılan bölgü aşağıdakı kimi (diaqram 20) fərqlənir: xidmət bazarında fəaliyyət göstərən auditorların 89%-ni kişilər, 11%-ni isə qadınlar təşkil edir. Son dövrdə Azərbaycanda audit sisteminə olan axında gənc nəslin nümayəndələri xüsusilə seçilir. Bu amil həm də onların bilik və təcrübəsinin müasir beynəlxalq tələblər baxımından təkmilləşdirilməsi və mütərəqqi təcrübənin onlar

tərəfindən öyrənilməsinin tezləşdirilməsi prosesində də önəmli rol oynaya bilər.

4.2. Ölkədə audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində mövcud problemlər

Azərbaycanda audit xidmətinin inkişafı onun hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilmə zərurətini meydana çıxarmaqdadır. Xüsusilə, son dövrdə ölkədə iqtisadi inkişafın sürətlənməsi, sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsi və investisiya mühitinin canlandırılması istiqamətində dövlət tərəfindən həyata keçirilən əməli tədbirlər öz bəhrəsini verməkdədir. Məhz bütün bunların nəticəsində ölkədə idxal-ixrac əməliyyatlarının həcmi artır, yerli və xarici hüquqi şəxslər, müssisələr arasında kommersiya əlaqələri genişlənir. Yerli təsərrüfat subyektləri region və beynəlxalq bazarlara çıxmaq məqsədilə öz fəaliyyətlərini təkmilləşdirir və dünya standartlarına uyğunlaşdırmağa çalışırlar. Yerli təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-mühasibat sisteminin beynəlxalq tələblərə uyğunluq təşkil etməməsi, onların fəaliyyətinə verilən auditor rəy və qiymətləndirmələrinin də beynəlxalq audit standartlarından fərqlənməsi səmərəli iqtisadi əlaqələrin formalaşmasına ciddi əngəllər törətməkdədir. Ölkədə maliyyə-mühasibat, audit və nəzarət sisteminin təkmilləşdirilməsi, korrupsiya hallarına qarşı mübarizə ilə bağlı qəbul edilən hüquqi-normativ sənədlər, o cümlədən «Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçmək məqsədilə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının 2003-2007-ci illərdə hazırlanması və tətbiqi üzrə Proqram», «Azərbaycanda Yoxsulluğun Azaldılmasına Yardım Krediti» (Siyasət cədvəli) layihəsi, «Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramı», «Azərbaycan Respublikasında sosial-iqtisadi inkişafın sürətləndirilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 24 noyabr 2003-cü il tarixli Fərmanı və digər normativ-hüquqi sənədlər, auditin hüquqi-normativ və

qanunvericilik bazasının beynəlxalq norma və prinsiplərə uyğunlaşdırılması zərurətini öz vacibliyi ilə qarşıya qoyub.

Azərbaycan Respublikasının bu xidmət bazarında müasir vəziyyətinin monitorinqi məqsədi ilə 2003-2004-cü illərdə aparılan tədqiqatlar, sorğu və araşdırmalar xidmətin inkişafına təsir edən vacib problemlərdən biri kimi audit xidməti ilə bağlı hüquqi-normativ bazanın təkmilləşdirilmə zərurətini müəyyən etmişdir. Xüsusilə, xidmət haqqında qanunvericiliyinin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsinə ehtiyacın yüksəlməsi ölkədə bu xidmətin inkişaf ilə birbaşa bağlıdır. «Auditor xidməti haqqında» Qanunun təkmilləşdirilməsi artıq aktual bir məsələ kimi gündəmdə durmaqdadır. Azərbaycanda audit xidmətinin müasir inkişaf səviyyəsini təhlil etdikdə göstərilən xidmətlərin çeşidinin müxtəlifliyi nəzərə çarpır. Qanunda xidmətin növləri «Auditor anlayışı» adlı 2-ci maddədə məcburi və könüllü audit xidmətləri baxımından əks olunur. Eyni zamanda bu xidmətə aid edilən bölmədə xidmətin növləri (3-cü maddə) açıqlanır. Lakin, müvafiq anlayış və açıqlamalar auditin cəmiyyətdəki müasir inkişaf səviyyəsini konkretliylə əks etdirmir (18). Belə ki, audit anlayışına və xidmətinə olan müasir beynəlxalq yanaşmalar bu xidmətin mahiyyətini, onun iqtisadiyyatda və cəmiyyətdə oynadığı rolu, əhəmiyyətini daha aydın əks etdirməyi zəruriləşdirilir. Audit iqtisadiyyatın mühüm infrastruktur sahəsi olub, təsərrüfat subyektlərində, təşkilalarda müqavilə əsasında maliyyə-iqtisadi və digər bu yönümlü nəzarət funksiyasını həyata keçirir, onların fəaliyyətinə öz rəyini bildirir və təsərrüfat subyektlərinə məsləhət yönümlü xidmətlər göstərir. Zənnimizcə, auditin mahiyyətinin bu şəkildə ifadə olunması onun müasir inkişaf səviyyəsi ilə daha çox uyğunluq təşkil edir.

«Auditor xidməti haqqında» Qanunun 3-cü maddəsində göstərilən xidmətin növləri müasir xidmət bazarında göstərilən xidmətlərin əhatə dairəsini tam genişliyi ilə əks etdirmir. Belə ki, beynəlxalq audit təcrübəsində olduğu kimi ölkənin audit xidməti bazarında da sərbəst auditorlar, yerli və xarici auditor təşkilatları tərəfindən müxtəlif növlü xidmətlər göstərilir. Müvafiq xidmətlərin təsnifatının qanunda əksi və ya ayrıca siyahı şəklində

(ictimai-siyahı) Nazirlər Kabineti tərəfindən təsdiq edilməsi xidmətin təkmil tənzimlənməsinə və müvafiq xidmət sahəsi üzrə (investisiya layihələrinin cəlbediciliyinin qiymətləndirilməsi, maliyyə-fəaliyyətinin sağlamaşdırılması və s.) yalnız peşəkar və səriştəli mütəxəssislərin rəy bildirməsinə əsas verib, bu sahədə veriləcək rəylərin məsuliyyətinə inamı artırmış olar.

Qanunda auditin xüsusi zərurətdən irəli gələn iki istiqaməti: məcburi və könüllü audit məfhumu qeyd edilir. Auditin məcburilik anlayışı qanunvericilikdə əks olunsa da, lakin bu xidmət növünün konkret subyektlər üzrə açıqlanmaması məcburi audiddən keçməli olan subyektlərin çox vaxt audiddən yayınması üçün şərait yaradaraq, cəmiyyətdə müvafiq subyektlərin fəaliyyətinin nəticələri ilə bağlı zəruri informasiyaların əldə olunma prosesində problemlər yaradır. Xüsusilə, audiddən keçməli olan subyektlərlə bağlı bir çox qanunvericilik sənədlərində bu istiqamətdə müvafiq müddəalar verilmişdir. Zənnimizcə, ölkənin qanunvericilik sənədlərində göstərilən məcburi auditin subyektləri təsnifləşdirilərək (səhmdar cəmiyyətləri, investisiya fondları, maliyyə-kredit ittifaqları, banklar və s.) «Auditor xidməti haqqında» Qanunda konkret verilməlidir. Həmçinin, məcburi audiddən yayınmalar üzrə inzibati, maliyyə və digər cəza sanksiyalarının da qanunda aydın və konkret öz əksini tapması və bu amilin ölkənin digər qanunvericilik sənədləri ilə uzlaşdırılması xidmətin tənzimlənməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdəndir.

Audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi bu sahədə mövcud məsuliyyət səviyyəsinin daha da genişləndirilməsini və konkretləşdirilməsini labüdləşdirir. Xidmət bazarında aparılan təhlillər göstərir ki, bu sahədə müəyyən uyğunsuzluqlar mövcuddur. Belə ki, «Auditor xidməti haqqında» Qanunun 14-cü maddəsində məsuliyyət anlayının şərhli ölkənin qanunvericilik sənədlərinə və auditorla sifarişçi arasında bağlanan müqavilənin şərtlərinə uyğunlaşdırmaqla verilir. Məsuliyyətin yaranma mənbəyində iki istiqamətə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Birinci istiqamət, bilavasitə keyfiyyətsiz auditlə bağlı yaranırsa, ikinci istiqamət, audit prosesində əldə olunan informasiyaların qeyri-

qanuni şəkildə yayılmasından irəli gəlir. Bu istiqamətlərin hər hansı birində baş verən pozuntu, onların icra edilməməsi müvafiq məsuliyyət normalarının pozulması üçün münbit şərait yardır. Proseslərin hər biri konkret şəkildə sifarişçinin maraqlarına zərər vurmaqla, onun nüfuzunun aşağı düşməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərir. Belə uyğunsuzluqların aradan qaldırılması ilk növbədə qanunvericilikdə olan bu məsələlərlə bağlı müvafiq məsuliyyət maddəsinin daha aydın və təkmil formada əks olunmasını labüdləşdirir. Çox vaxt auditorların məsuliyyətdən yayınması bu sahədə mövcud problemlərin olması ilə bağlı olur. Aparılan tədqiqatlar göstərir ki (18), auditorların peşə məsuliyyətinin artırılmasına aşağıdakı amillər ciddi şəkildə təsir göstərir:

- iqtisadi məhkəmə mexanizminin kifayət qədər təkmil olmaması;
- auditorların peşə-ixtisas səviyyəsi, fəaliyyəti ilə bağlı normativ-hüquqi bazanın tam formalaşmaması;
- audit xidmətinin tənzimlənməsi ilə bağlı bir çox normativ-metodoloji sənədlərin, standartların müvafiq dövlət orqanları tərəfindən qeydiyyatı alınmaması, onlara dövlət qeydiyyat şəhadətnaməsinin verilməməsi;
- auditlə bağlı müddəalar olan bir çox Məcəllə (Mülki və Vergi Məcəlləsi) və qanunlarda boşluqların, ikili yanaşmaların mövcudluğu;
- auditorların peşə fəaliyyəti üzrə məsuliyyət normalarının (mülki, inzibati, cinayət) konkret və təkmil formada ifadə olunmaması.

Məsələnin mahiyyəti onunla bağlı olmalıdır ki, məsuliyyət anlayışı və maddəsi auditorun peşə fəaliyyətinə yanaşma münasibətini daha konkretlik baxımından ciddiləşdirməli, onun normativ-hüquqi baza ilə tənzimləmə mexanizmini istər auditor üçün, istərsə də sifarişçi üçün stimullaşdırmalıdır. Məsuliyyət normasının pozulmasında inzibati və əmlak məsuliyyəti ilə yanaşı zəruri cinayət yönümlü pozuntulara görə məsuliyyət dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi də xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Artıq dünya təcrübəsində maliyyə-mühasibat və audit sahəsində törədilən cinayətlərlə cəmiyyətin, maraqlı tərəflərin aldadılması üzrə hallar

ciddi narahatlıq doğurmaqdadır və bu baxımdan qanunvericilik bazasında məsuliyyətin konkret ştrixlərlə müəyyənləşdirilməsi təcrübəsi genişlənir.

Audit xidmətində məsuliyyətin artırılması müddəası yalnız auditorlara qarşı yönəlməməli, eyni zamanda auditorun peşəkar fəaliyyətini həyata keçirməyə mane olan, onları bilavasitə cəmiyyətə zidd hərəkətlərə, cinayətə sövq edən sifarişçilərə də yönəlməlidir. Artıq yerli və xarici təcrübə göstərir ki, gizli iqtisadiyyatın, korrupsiyanın mövcudluğu hallarında, çirkli pulların yuyulmasında iştirak edən firma və müəssisələr bu prosesə auditorları da cəlb edirlər. Xüsusilə, bu subyektlərin rəhbərləri auditoru şantaj etməklə, onlara əsassız olaraq iri müqavilə məbləğləri ödəməklə, informasiya təminatını bilərəkdən məhdudlaşdırmağa və digər bu kimi vasitələrlə öz məqsədlərinə nail olmağa çalışırlar (104). Bu baxımdan məsuliyyət normasının auditor-sifarişçi subyekt istiqamətində təkmilləşdirilməsi mövcud problemin həlli ilə bağlı xüsusi əhəmiyyət kəsb edə bilər.

Məsuliyyət səviyyəsinin auditor-sifarişçi arasında bağlanan müqavilədə təkmil baxımdan verilməsi vacib amil kimi qiymətləndirilməlidir. Qanunvericilikdə, müqavilədə əks olunan əmlak, maddi məsuliyyət səviyyəsi daha konkret formada şərh edilməklə verilməli, auditorun günahı üzündən sifarişçiyə dəyəcək məbləğ müəyyənləşdirilməli və bu konkret məbləğ mislləri ilə bağlı olmalıdır. Məsələnin bu yönümlü həlli bir tərəfdən müqavilə dəyərinin əsassız şəkildə aşağı salınması, haqsız rəqabət-inhisarçılıq mühitinin yaradılmasının qarşısını almağa, digər tərəfdən isə auditorun peşə fəaliyyətinin, auditor risklərinin sığortalanması amilinin qanunvericilikdə öz əksini tapmasına təsir göstərmiş olar (68).

«Auditor xidməti haqqında» qanunda, digər qanunvericilik sənədlərində bu xidmətin tənzimlənməsi təkmilləşdirilməsi, keyfiyyətinin və məsuliyyətlik səviyyəsinin yüksəldilməsinə yönələn tədbirlər bu fəaliyyətin sığortalanması məsələsinin vacibliyini müasir dövrün ən mühüm tələbi kimi gündəmə gətirir. Fəaliyyətin və audit risklərinin sığortalanmaması sifarişçilərin audit xidmətinə olan inamının və münasibətinin zəifləməsinə təsir

edərək, xidmət bazarında milli audit qurumlarının xarici auditor təşkilatları ilə müqayisədə zəif mövqedən çıxış etməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərir.

Beynəlxalq və milli audit təcrübəsi auditor fəaliyyətinin risklərdən uzaq olmadığını, aparılan auditlərdə risk amillərinin daim mövcud olduğunu göstərir. Ölkənin qanunvericilik və normativ hüquqi bazasının iqtisadi proseslərin təsiri altında tez-tez dəyişikliyə məruz qalması, aparılan maliyyə-təsərrüfat, kredit və digər yönümlü əməliyyatların əhatə dairəsinin genişlənməsi həyata keçirilən auditlərin keyfiyyət səviyyəsinin təkmilləşməsinə daha ciddi şəkildə təsir göstərir. Eyni zamanda müasir təcrübə obyektiv və subyektiv səbəblər üzündən auditorun fəaliyyətində müəyyən nöqsan və çatışmazlıqların olma ehtimalını da inkar etmir. Bütün bu hallar, proseslər son nəticədə auditor fəaliyyətində, auditin aparılmasında yarana biləcək risklərin daim nəzarətdə saxlanılmasını və onların idarəedilmə mexanizminin formalaşdırılmasını zəruriləşdirir. Təcrübə göstərir ki, nə qədər təkmil audit proqramı, planı tərtib olunsa da onun reallaşdırmaması prosesi yalnız auditorlardan asılı olmur. Zəruri informasiyaların toplanması, onların reallıqla əsaslandırılması prosesi bağlanan müqavilənin müddətindən daha çox aslı olur. Belə müddət seçimi auditor-sifarişçi arasında razılaşdırıldığı üçün çox vaxt sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları üçün bu müqavilələr uzunmüddətli dövrü əhatə etmir. Azərbaycanın audit xidməti bazarında əsas üstünlük təşkil edən məcburi auditlər üzrə bağlanmış müqavilənin müddəti ən yaxşı halda 10-15 gün təşkil edir, lakin, belə müqavilələrin çox hissəsi daha aşağı müddət üzrə bağlanır (18).

Prosesin belə gedişatı əksər hallarda təsərrüfat subyektlərinin müvafiq müddətlərə (qısa müddətlər) üstünlük verməsindən irəli gəlir. Bu amil öz ciddiliyi ilə aparılan auditlərin risklilik dərəcəsinin daim yüksək olması üçün şərait yaradır. Bu baxımdan da auditor risklərinin sığortalanması cəmiyyət və auditor üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edərək, sifarişçinin auditor xidmətinə daha ciddi məsuliyyətlə yanaşmasının əsas təminatçısı rolunda çıxış edir. Məsələnin bu yönümlü həlli sifarişçi üçün də önəmli olub,

onu bu sahədə mövcud olacaq zərərlərdən sığortalayır. Auditor-sifarişçi arasındakı münasibətlərin mühüm tənzimləmə vasitəsi kimi auditor fəaliyyətinin və auditor risklərinin sığortalanması məsələsinin həm «Auditor xidməti haqqında» Qanunda, həm də ölkənin sığorta fəaliyyəti ilə bağlı digər qanunvericilik və normativ-hüquqi sənədlərində də öz əksini tapması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Məhz bu baxımdan xidmət haqqında qanunda auditor məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanması ilə bağlı ayrıca maddənin əlavə olunmasına zərurəti artmaqdadır.

Eyni zamanda auditor məsuliyyətinin sığortalanması bu fəaliyyət sahəsi üzrə sığorta mexanizminin hüquqi bazasının yaradılmasını tələb edir. Sığorta haqlarının, ödəmələrinin hesablanması, mülki məsuliyyətin peşəkarlıq məsuliyyəti ilə əlaqələndirilməsi, sığortanın məcburi və könüllü formalarının tətbiqi, sığorta hadisəsinin müəyyənləşdirilməsi, onun ödənilmə mexanizminin formalaşdırılması və digər bu kimi vacib amillərin tamlıqla «Auditor xidməti haqqında» qanunda öz əksini tapması qeyri-mümkündür. Bu baxımdan auditor məsuliyyətinin sığortalanması ilə bağlı qanunvericilik sənədlərinin yaradılmasına ehtiyac artmaqdadır.

Audit xidmətinin əsas problemlərindən biri də auditin aparılmasında məxfiliyin gözlənilməsi və onun hüquqi təminatının qanunvericilik bazasında təkmil şəkildə əks olunmasıdır. Auditin əsas prinsipi olan məxfilik amili dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da öz mühüm əhəmiyyətliyi ilə səciyyələnir auditor xidmətində məxfiliyin təmin olunması audit zamanı əldə olunan informasiyaların qorunması və onun təqdim edilmə təyinatının düzgün müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı olur. Belə yanaşma «Auditor xidməti haqqında» Qanunda (maddə 13) öz əksini tapmışdır. Lakin, məsələyə daha konkretlik baxımından yanaşdıqda bu prosesin qanunvericilikdə ayrıca bir yarımbənd şəklində verilməsi məqsəduyğun deyildir. Belə ki, qanunda məxfiliyin təmin olunma mexanizmi, prosedurları açıqlanmalıdır. Çünki, qanunda auditin aparılmasında məxfiliyə təminatın verilməsi; audit prosesində informasiyaların qorunması; informasiyanı əks etdirən

sənədlərin arxivləşdirilməsi və onun qorunması; informasiyaların qorunmasında məxfiliyin pozulmasına görə məsuliyyətin konkretləşdirilməsi əmlak məsuliyyəti, maddi məsuliyyət, mənəvi məsuliyyət kimi müddəaların olması xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılmasına, sifarişçi-auditor münasibətlərin yüksək inam üzərində qurulmasına əsaslı şəkildə təsir göstərə bilər.

Qeyd edilən prosedurların qanunvericilikdə əks olunması auditor fəaliyyəti üzrə məsuliyyətililiyi artırmaqla, sifarişçilərin auditor xidmətinə olan inamının daha da gücləndirilməsinə hüquqi təminat yaradıb, eyni zamanda auditor xidməti bazarında mənfi, neqativ meyllərin aradan qaldırılmasına (haqsız rəqabət, qara audit, keyfiyyətsiz audit və s.) əlverişli mühiti təmin edir.

«Auditor xidməti haqqında» Qanunun təkmilləşdirilməsində auditor kadrlarının hazırlığı və onların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması amilinə xüsusi diqqət yetirilməsi vacib məsələlərdəndir. Mövcud qanunvericilikdə bu barədə yanaşma və açıqlama yalnız auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün imtahanların keçirilməsi və sərbəst auditor olmağın şərtləri maddəsində (maddə 6 və 7) öz əksini tapmışdır. Lakin, qanunvericilikdə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olacaq yüksək ixtisaslı və peşəkar auditorların hazırlanması və onların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi proseduru öz aydınlığı və konkretliyi baxımdan açıqlanmır. İlk növbədə auditor olmağın şərti kimi irəli sürülən müddəalar müasir iqtisadiyyatın inkişafı, ölkədə aparılan iqtisadi islahatların xüsusiyyətləri və qanunvericilik bazasının mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar daha yeni formada verilməsi zərurətini doğurur. Xüsusilə, qanunvericilikdə auditor olmaq üzrə götürülən əsas şərtlərdən biri kimi 3 il əmək stajı müddəti bir çox ciddi problemlər yaradır. Belə ki, bu bir tərəfdən yüksək məsuliyyətli fəaliyyət sahəsi olan auditor xidməti üçün kadr təminatında çox az müddətdir, digər tərəfdən isə belə staj bu sahəyə gələn əksər şəxslərin son fəaliyyət dövrü ilə bağlı olmur. Bu məsələyə yanaşmada artıq dünya təcrübəsində mövcud olan şərtləri əsas götürmək daha məqsədəuyğundur. Auditor fəaliyyəti ilə məşğul

olmaq istəyən şəxslərin son fəaliyyət dövrü kimi auditor qurumlarında, vergi orqanlarında və digər bu kimi sahələrdəki fəaliyyət müddətinin götürülməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Mövcud qanunvericilikdə auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi üzrə zəruri müddəalar yox səviyyəsindədir. Belə zəruri tələb auditin inkişaf etdiyi dünya ölkələrinin qanunvericilik təcrübəsində öz əksini tapmaqla, auditorların peşə-məsuliyyət səviyyəsi ilə ciddi şəkildə əlaqələndirilir. Bu mühüm sahədə yaranan boşluğun tamamlanması məqsədilə Auditorlar Palatası səviyyəsində hazırlanan normativ sənədlərdə, proqramlarda ixtisasartırma kurslarının təşkili, peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi üzrə tədbirlərin həyata keçirilmə istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir. Xüsusilə, Auditorlar Palatası tərəfindən hazırlanan «Auditorların ümumi ixtisasartırma kurslarının proqramı», «Auditorların ixtisasartırılması qaydaları», «Auditorlar Palatasının ixtisasartırma komissiyası haqqında Əsasnamə» auditorların ixtisasartırma kurslarının təşkili, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi baxımından zəruri normativ sənədlər kimi əhəmiyyət kəsb edir. Lakin, müvafiq normativ sənədlərin zəruri müddələrinin «Auditor xidməti haqqında» Qanunda öz konkretliyi ilə əksini tapmaması, ölkədə auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsinin hüquqi təminatının formalaşmasına ciddi təsir göstərə bilər. Belə ki, «Auditor xidməti haqqında» Qanunda auditor kadrlarının hazırlanması, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi ayrıca bir bölmə kimi salınmalı və bu bölmədə auditor kadrlarının hazırlanması, onların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasının istiqamətləri tam aydınlığı ilə əks olunmalıdır.

Qanunvericilikdə auditorun müstəqiliyi məsələsi də qeyd edilir. Müstəqillik müddəasında şəxsi və maddi amillərə diqqət yetirilsə də onun pozulmasına təsir göstərən dolayı amillərə bir o qədər də diqqət yetirilmir. Belə ki, mövcud təcrübə göstərir ki, auditor xidməti bazarına müvafiq dövlət orqanlarının (xidmətin tənzimlənməsində birbaşa və dolayı iştirak edən qurumların nümayəndələrinin) məsul əməkdaşlarının təsiri mövcuddur. Bu amil özünü məcburi audit xidmətlərində xüsusilə göstərir, belə ki,

müqavilələrin bu şəxslərin təzyiqi altında «öz auditorları»na ünvanlanması təcrübəsi artıq mövcuddur və bunu xidmət bazarında aparılan sorğu və araşdırmalar da aydın göstərir (20). Bütün bunlar isə auditorun müstəqillik prinsiplərinin pozulması, xidmət bazarında qeyri-sağlam mühitin formalaşması, aparılan auditlərin keyfiyyətinin aşağı düşməsi, korrupsiyanın miqyasının genişlənməsinə birbaşa təsir göstərən amillərdir (111). Xüsusilə, xidmətin tənzimlənmə mexanizminin bütün qollarının inkişaf etməməsi (dövlət, iqtisadi, ictimai-etik), antiinhisar qanunvericiliyində bu məsələlərə lazımi diqqət yetirilməməsi, təsərrüfat subyektinin auditorun (audit təşkilatının) təkmil cəlbətmə mexanizminin olmaması məhz belə neqativ halların inkişafına münbit zəmin yaradır.

Audit fəaliyyətinin lisenziyalasdırılması ilə bağlı qəbul edilən hüquqi bazada da ciddi nöqsanlar mövcuddur. «Bəzi fəaliyyət növlərinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi qaydalarının təkmilləşdirilməsi haqqında» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin son Fərmanının 5-ci bəndinin 2-ci abzasının icrasını təmin etmək məqsədilə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin «Fəaliyyət növlərinin xüsusiyyətlərindən asılı olaraq xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi üçün tələb olunan əlavə şərtlər barədə 7noyabr 2002-ci il tarixli qərarı mövcuddur. Müvafiq qərarın 18-ci bəndində auditor fəaliyyətinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi üçün tələb olunan şərtlər aşağıdakı kimi təsbit olunur: «Ərizəçinin və ya cəlb ediləcək mütəxəssislərin mühasibat uçotu, maliyyə, iqtisadçı və ya hüquqşünas ixtisasları üzrə ali təhsilə malik olmasını təsdiq edən sənədin surəti». Audit fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün müəyyən olunmuş bu şərt «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanununda müvafiq məsələ üzrə verilən müddəa ilə tam ziddiyyət təşkil edir. Belə ki, Nazirlər Kabinetinin müvafiq qərarında xidmət haqqında müəyyən olunmuş zəruri şərtlər ixtisas üzrə zəruri iş stajı, fəaliyyət ilə məşğul olacaq şəxsin məhkumluğunun olmaması (və ya məhkumluğunun götürülməsi), auditor adı almaq üçün imtahanın verilməsi kimi əsas şərtləri nəzərdə tutulmur. Bu amil isə auditlə bağlı ölkə

qanunvericiliyi ilə yanaşı, bu sahədə mövcud olan beynəlxalq təcrübə, auditin təşəkkül tapdığı ölkələrin təcrübəsi və audit sahəsində qəbul olunmuş prinsiplər, standartlarla daban-dabana ziddiyyət təşkil edir (18).

Bu xidmətin həyata keçirilməsində normativ metodoloji bazanın mövcudluğu xüsusi zərurətdən çıxış edir. Milli audit standartları ölkədə auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin nəzəri və praktik istiqamətlərini müəyyənləşdirərək, xidmət bazarında auditorların fəaliyyətinin tənzimlənməsində, auditin keyfiyyətinin təmin olunmasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bütün əldə olunmuş əhəmiyyətli irəliləyişlərə baxmayaraq mövcud metodoloji bazanın inkişafında təkmilləşmə amili xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Belə ki, müasir standartların əsas bazası beynəlxalq təcrübəyə istinad etdiyi üçün onlar öz mürəkkəb yazılış üslubu, bəzən isə daha tam və aydın şəkildə oxunaqlı səviyyədə olunmaması ilə özünü göstərir. Belə hallar çox vaxt auditin inkişaf etməyə başladığı ölkələrin təcrübəsində də müşahidə olunur. Bu yönümlü problemlərə bəzən bir sıra qanunvericilik sənədlərində, məcəllələrində də rast gəlinir. Mövcud çatışmazlıqların aradan qaldırılması müvafiq metodoloji bazanın təkmilləşdirilməsindən daha çox, onların tətbiqini asanlaşdıracaq zəruri prosedur qaydaların, təlimatların hazırlanması ilə bağlıdır. Məsələyə belə yanaşma xidmət bazarında auditor-sifarişçi münasibətlərinin daha təkmil ünsiyyət mexanizminin formalaşmasına təsir etməklə, auditin aparılma metodikasının düzgün seçiminə, istifadəsinə əlverişli şərait yarada bilər.

Milli auditin beynəlxalq tələblərə uyğunlaşması istiqamətində atılan ən mühüm addımlardan biri də ölkədə auditin mövcud normativ-metodoloji bazasının daha da təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi ilə bağlıdır. Xidmət bazarının müasir tələblər baxımından tənzimlənməsi bu sahədə daha təkmil səviyyəli hüquqi təminatın olmasını şərtləndirir və belə təminatlardan ən zərurisi kimi milli standartlar çıxış edir və onların fəaliyyət təyinatı üzrə seçilib dövlət qeydiyyatına alınması («Auditin aparılmasına dair müqavilə», «Auditorun Peşə Etikası

Məcəlləsi», «Auditorun iş sənədləri», «Auditin keyfiyyətinə nəzarət», «Auditorun məsuliyyəti», «Auditor sübutu», «Auditorun seçməsi», «Auditor rəyləri», «Auditdə əhəmiyyətlik») vacib məsələlərdəndir. Bu amil xidmətin bazasının tənzimlənməsində hüquqi tənzimləmə mexanizminin rolunu genişləndirməklə auditor fəaliyyəti üzrə məsuliyyət yükünün daha konkretlik baxımından bölüşdürülməsinə, keyfiyyətsiz auditin aparılmasının daha dəqiq meyarlar baxımından qiymətləndirilməsinə müsbət təsir yarada bilər.

İstər məcburi, istərsə də könüllü auditor xidmət növləri üzrə istifadə olunan milli audit standartları üzrə təminatların hazırlanması xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsində mühüm rol oynayır. Standartların hazırlanma prosedurunun təkmilləşdirilməsi bu baxımdan zəruridir. Milli audit standartları hazırlanarkən ilk standart layihələrinin auditorların geniş müzakirəsinə verilməsi və bu sahədə onların təqdim etdiyi rəylərlə, təkliflərlə birlikdə sonradan standartın hazırlanması prosedurunun təşkili daha vacibdir. Eyni zamanda standartların tətbiqi ilə bağlı seminarların təşkili də müvafiq metodoloji sənədlərin praktik həyata vəsiqə almasında müsbət addım sayıla bilər.

Azərbaycanda audit xidmətinin təşkilinə və inkişafına təsir edən amillərdən ən mühümü xidmətin dəyəridir. Xidmətin dəyərində baş verənn tez-tez dəyişiklik, onun çox vaxt aşağı səviyyədə olması xidmət bazarında ciddi problemlər yaradır. Tədqiqatlar göstərir ki (18), audit xidmətinin dəyəri obyektiv və subyektiv səbəblərdən asılı olaraq dəyişir. Xidmətin dəyərinə təsir edən, onun aşağı düşməsinə zəmin yaradan obyektiv səbəblər kimi sağlam rəqabət mühiti, xidmət bazarında təklifin tələbi üstələməsi amili xüsusi qeyd olunmalıdır. Bu səbəblər artıq beynəlxalq audit təcrübəsində də mövcuddur və onun yaranamsına iqtisadiyyatın inkişafında olan tənəzzüllər, böhranlar, xidmət bazarındakı sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının təklif etdikləri xidmətlərin sifarişçi tələblərini üstələməsi mühüm təsir göstərir. Lakin, subyektiv səbəblər daha çox sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları tərəfindən məntiqi

addım atılması ilə bağlıdır. Belə ki, xidmət bazarında qeyri-sağlam rəqabət mühiti formalaşdıran bir çox sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları bilərəkdən xidmətin dəyərini aşağı salmaqla, öz xidmətlərinin əhatə dairəsini genişləndirməyiə cəhd göstərirlər. Aparılan təhlillər göstərir ki, ölkədə xidmətin həcmi 1996-2004-cü illər ərzində 9 dəfəyə yaxın artsa da (cədvəl 6) (18), bu amil göstərilən xidmətlərin dəyərində belə geniş həcmdə yüksəlişə səbəb olmamışdır.

Cədvəldən göründüyü kimi orta müqavilə məbləğlərinin dəyərinə görə xarici auditor təşkilatları yerli auditor təşkilatlarına və sərbəst auditorlara nisbətən daha üstün mövqedən çıxış edirlər. Azərbaycanda fəaliyyət göstərdiyi müddətdə xarici auditor təşkilatlarının icra etdiyi müqavilələrin məbləği onların başqa ölkələrdə icra etdiyi müqavilələrin məbləğindən heç də aşağı olmamışdır. Bu təşkilatların ölkə bazarında və işgüzar dairələrdəki yüksək nüfuzu, beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən dəstəklənməsi geniş və təkmil maddi-texniki imkanları Azərbaycanda da göstərdikləri xidmətlərin dəyərinin yüksək səviyyədə saxlanılmasına münbit zəmin yaradır.

Cədvəl 6.**Sərbəst auditorlar, yerli və xarici audit təşkilatları üzrə
icra olunan müqavilələrin dəyəri (min manat)**

	Xarici təşkilatlar		Yerli təşkilatlar		Sərbəst auditorlar	
	xidmətin həcmi	orta müqavilə məbləği	xidmətin həcmi	orta müqavilə məbləği	xidmətin həcmi	orta müqavilə məbləği
1996	2883767	43693	385494	3817	30739	2562
1997	18397365	96321	1638792	2618	561916	2520
1998	21968398	64235	2323742	4187	1150895	3197
1999	21895304	66220	1316885	4124	976743	3070
2000	23516634	84740	2751775	4529	2044287	2824
2001	21430488	97411	4986144	6906	2485187	3182
2002	21114968	105050	6988107	6307	3465798	3188
2003	16396800	74193	8746500	4708	3338800	2214
2004	14030800	76254	10315800	5918	3664700	2069

Sərbəst auditorların və yerli audit təşkilatlarının xidmətlərinin dəyəri əksərən öz yüksək səviyyəsi və inkişaf tempi ilə fərqlənir. Belə ki, 1996-2004-cü illər ərzində sərbəst auditorların göstərdiyi xidmətlərin həcmi 119 dəfəyə yaxın artsa da, onların orta müqavilə məbləğlərinin dəyəri 1,2 dəfə azalmışdır, eyni zamanda yerli auditor təşkilatlarının göstərdiyi xidmətlərin həcmi 27 dəfə yüksəlsə də, onların orta müqavilə məbləğlərinin dəyəri 1,6 dəfə artmışdır. Ölkənin xidmət bazarında əsas rəqabət daha çox sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları arasında genişlənməkdədir və bu rəqabətdə tez-tez qeyri-sivil metodlardan istifadəyə də rast gəlinir.

Xidmət bazarında qeyri-sağlam rəqabət mühitinin formalaşmasına təsir edən əsas amillərdən biri də auditorlar tərəfindən müqavilə məbləğlərinin əsassız olaraq aşağı salınmasıdır. Belə inkişaf tendensiyası xidmət bazarında haqsız rəqabət mühitinin genişlənməsinə, son nəticədə isə göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin aşağı düşməsinə öz təsirini göstərmiş olur. Bu problemin həlli məqsədilə xidmətin tənzimlənməsinə məsul orqan olan Auditorlar Palatası tərəfindən zəruri tədbirlər, o cümlədən bazarın monitorinqi, bu barədə təqdim olunmuş şikayətlərin araşdırılması, tövsiyyəvi qərarların qəbul edilməsi və

digər inzibati tədbirlər həyata keçirilir. Lakin, ölkədə aparılan bütün bu yönümlü tədbirlər xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılması üçün kifayət etmir. Xidmətin dəyəri üzrə aparılan təhlillər bir çox mühüm məqamların daha geniş prizmadan işıqlandırılmasını zəruriləşdirir.

Audit xidmətlərinin dəyəri ona çəkilən zəruri xərc elementlərinin son ifadəsi kimi özünü göstərir. Belə ki, sərbəst auditorun və auditor təşkilatının xidmətlərinin maya dəyərini müvafiq xərc elementləri, vergi və ödəmələr, aktivlərin amortizasiyası, əmək haqqı, icarə haqqı və s. formalaşdırır. Auditor xidməti böyük kapital qoyuluşları, maliyyə məsrəfləri ilə bağlı olmasa da onların həyata keçirilməsi təbii ki, zəruri məsrəflər hesabına başa gəlir. Məhz xidmətin dəyəri xidmətə çəkilən xərclər və müvafiq vergilərlə bağlı olub, əsaslandırılmış məbləğ şəklində çıxış etməlidir. Lakin, xidmət bazarında istər auditorların, istərsə də sifarişçi subyektlərin səyi ilə müqavilə məbləğinin dəyərinin həcmi aşağı salındıqda bu xidmətin real maya dəyərinə ciddi təsir edərək, ilk növbədə xidmətin keyfiyyətində öz son istifadəsini tapır.

Aparılan təhlillər göstərir ki, 2003-2004-cü illərdə həyata aparılan auditlərdə xidmətin keyfiyyət səviyyəsi bütün sərbəst auditor və auditor təşkilatları üzrə eyni səviyyədə olmamışdır. Bunu aşağıdakı cədvəldə əks olunan mənzərə daha aydın göstərir (7;18). Cədvəldən göründüyü kimi seçmə üsulu ilə yoxlanılan 9 sərbəst auditor və 5 audit təşkilatının fəaliyyətində milli audit standartlarının tətbiqində yuxarıda qeyd olunan nöqsan və çatışmamazlıqlar mövcud olmuşdur. Qeyd edilən standartlar auditin aparılmasında tətbiqi məcburi olan normativ-metodoloji sənədlər kimi qiymətləndirilir. Lakin, aparılan bütün bu araşdırmalar keyfiyyətsiz auditin tam praktik baxımdan təsdiqi kimi də qiymtləndirilə bilməz. Keyfiyyətsiz auditin ciddi maddi və mənəvi zərər vurduğu qarşı tərəfin, sifarişçinin bu məsələ ilə bağlı iddiası, xidmətin keyfiyyətinin aşağı olması istiqamətində aparılan prosesdə iştirakı vacib məsələ sayılmalıdır. Palata tərəfindən xidmətin keyfiyyətinə nəzarətlə bağlı aparılan tədbirlər yalnız auditorlarda və auditor təşkilatında qalan sənədlər üzərində

həyata keçirilir. Təcrübə göstərir ki, auditorlarda və auditor təşkilatlarında olan bütün sənədləşmələri auditin keyfiyyətliliyinin mövcud vəziyyətini tam qiymətləndirmək üçün əsas götürmək məqsədəuyğun sayıla bilməz. Məhz, ABŞ, Qərbi Avropa ölkələrində belə keyfiyyət «əfsanəsi» canlı praktika, məsuliyyətli sifarişçi mövqeyi baxımından darmadağın edilmişdir.

Cədvəl 7.

Sərbəst auditorlar və audit təşkilatları tərəfindən 2003-2004-cü illərdə aparılan auditlərdə istifadəsi zərurəti olan milli audit standartlarına əməl olunmaması səviyyəsi

	Milli audit standartı	9 sərbəst auditor tərəfindən aparılan auditlərdə	5 audit təşkilatı tərəfindən aparılan auditlərdə
1	Auditin planlaşdırılması	4	2
2	Auditin iş sənədləri	3	1
3	Auditin yekun sənədləri	3	1
4	Auditin keyfiyyətinə nəzarət	1	3
5	Auditin seçməsi	1	1
6	Auditin aparılması şərtləri	2	-

Bütün bu amillər auditin keyfiyyət səviyyəsinin qiymətinin müəyyənləşdirilməsində, ikinci istiqaməti, əsas qiymətləndirici tərəfi, vacib «arbitri»-sifarişçi mövqeyini daha da aktuallaşdırır. Auditor xidmətinin keyfiyyəti risk amili ilə üzvü surətdə bağlı olur. Auditor risklərinin qiymətləndirilməsi özü müxtəlif şəraitlərdən asılı olur: sifarişçi subyektin daxili nəzarət və mühasibat uçotunun keyfiyyəti, subyektin qanunvericilik və normativ bazaya riayət etmə səviyyəsi, aparılan sənədləşmələrin (məliyyə-mühasibat, vergi, iqtisadi, hüquqi) keyfiyyəti, işçi heyətin, menecerlərin peşə-ixtisas səviyyəsi və s. Belə geniş fəaliyyət sahəsində auditorun təbii ki, fəaliyyəti risksiz mümkün olmur. Məhz bu amilin vacibliyi dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da auditor risklərinin sığortalanmasını mühüm məsələ kimi gündəmə gətirməklə, bu amili auditorun göstərdiyi

xidmətlərin keyfiyyətinə təsir göstərəcək ən əsas məsələ kimi zəruriləşdirir.

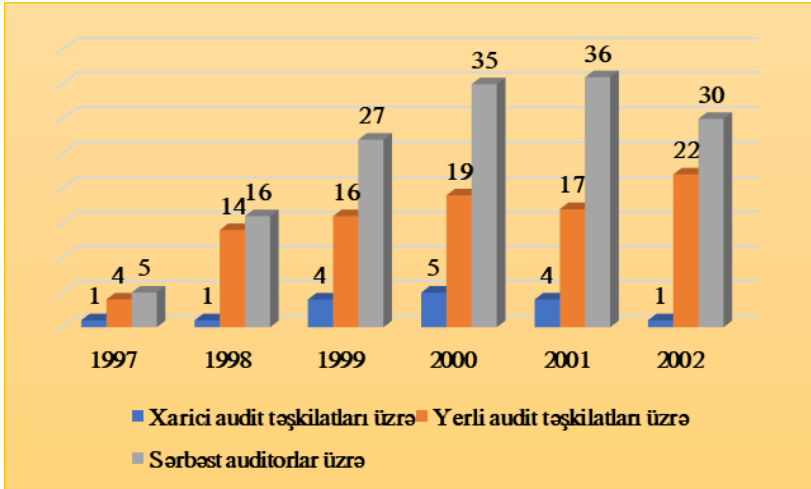
Audit fəaliyyətində keyfiyyətsiz xidmətin nəticələri iki istiqamətdən qiymətləndirilməlidir: birincisi, təsərrüfat subyektinin maliyyə vəziyyətinə, ikincisi, təsərrüfat subyektinin fəaliyyətində maraqlı olan şəxslərin mənafeyinə dəymiş zərər baxımından. Zərərin birinci tərəfi təsərrüfat subyektinin öz fəaliyyəti ilə bağlı olsa da, bu daha geniş anlamda qəbul edilməli və audit zamanı müflisləşmə əlamətlərinin müəyyənləşdirilməsi, subyektin gələcək fəaliyyəti haqqında məntiqi fikrin formalaşması və digər bu kimi ciddi proseslərin ehtimal səviyyəsini müəyyən etməlidir. Qeyd edilən bu mühüm məsələlərin nəticələri yalnız müəssisənin daxili maliyyə vəziyyəti ilə tamamlanmır, bu həm də müəssisədənəknar problemlərin yaranmasına ciddi təsir göstərir, və fəaliyyətdə maraqlı olan tərəflərin də mənafeyi ilə sıx bağlı olur. Tədqiqatlar göstərir ki, müəssisənin daxilində baş verən qeyri-sağlam proseslər, fəaliyyətin qeyri- səmərəliliyi son nəticədə müəssisənin fəaliyyətində maraqlı olan tərəflərin mənafeyinə də ciddi zərbə vurur. Audit prosesində araşdırılan məsələlər auditor tərəfindən düzgün təhlil edilib, qiymətləndirilmədikdə keyfiyyətsiz auditin nəticələri kimi dəymiş zərərin ikinci mühüm istiqamətinin təşəkkül tapmasına səbəb olur. Azərbaycan iqtisadiyyatında, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində bu zərər daha təhlükəli xarakter alır. Belə ki, səhmdarlara çatacaq dividendlərin, büdcə və büdcədənəknar ödənişlərin ödənilməməsi, kreditorların, investorların düzgün və obyektiv informasiyalarla təmin olunmaması və digər bu kimi vacib amillərin baş vermə halları auditorun araşdırmalarında öz düzgün həllini tapmadıqda bu yalnız keyfiyyətsiz xidmətin nəticələri olaraq auditorun günahı kimi qiymətləndirilməklə tamamlanmır. Məhz bu amillər ciddi təzadlar törədib, sosial-iqtisadi problemlər kimi təhlükə mənbəyinə çevrilir. ABŞ-da, Qərbi Avropada baş verən bu yönümlü ciddi qalmaqlar (Ernon və Artur-Andeson və s.) buna canlı nümunədir. Xüsusilə, bütün bu amillər cəmiyyət üzvlərinin, investorların təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində olan marağını aşağı salmaqla, onların

əlavə maliyyə resurslarını cəlb etmək imkanlarını məhdudlaşdırır. Bu baxımdan auditin keyfiyyəti ümumilikdə dar çərçivədə qiymətləndirməməli, bu həm də ictimaiyyət, iqtisadiyyat, dövlət üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edən ciddi məsələ olaraq daim nəzarətdə saxlanılmalıdır.

Audit xidmətinin keyfiyyətinin tənzimlənməsində hal-hazırda inzibati metod və vasitələr üstünlük təşkil edir. Əvvəldə göstəriləyi kimi keyfiyyətlə bağlı mövcud qanunvericilik bazası əsas götürülməklə, Auditorlar Palatası tərəfindən həyata keçirilən nəzarət tədbirləri (kənar nəzarət) əsas rol oynayır. Auditin keyfiyyətinə nəzarət funksiyasını həyata keçirməklə, Palata yalnız auditor xidmətinin keyfiyyətini yüksəltmək prinsipini üstün götürür. Bu zaman auditor xidməti bazarında yaranan haqsız rəqabət hallarının, xidmət sahəsində mövcud olan qeyri-sağlam meyllərin, «qara auditin» qarşısını almağa cəhd göstərir (40; 104). Sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının auditlərinin keyfiyyətinin qiymətləndirilməsi məqsədilə Palata tərəfindən aparılan nəzarət prosedurlarının və testlərinin əhatə dairəsini aşağıdakı diaqram əks etdirir (7;18).

Diagram 21.

**Auditorlar Palatası tərəfindən audit xidmətinin
keyfiyyətinə nəzarət ilə bağlı həyata keçirilən tədbirlər**



Ölkədə son dövrlər belə nəzarət qaydasında həyata keçirilən tədbirlərin sayı minimuma endirilməkdədir. Belə ki, bu istiqamətdə yalnız məqsədli və konkret iddialar qaldırılmış məsələlərin araşdırılmasına üstünlük verilir. Audit xidmətinin keyfiyyətini yüksəltmək məqsədilə xidmət bazarında maraqlı tərəflərlə Auditorlar Palatası arasında olan əlaqələrin təkmilləşdirilməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Bu məqsədlə, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, Azərbaycan Sahibkarlıq Konfederasiyası ilə Auditorlar Palatası arasında olan əməkdaşlıq əlaqələrinin yaradılması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Ölkə ərazisində fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlar və audit təşkilatları tərəfindən vergi orqanlarına təqdim edilmiş audit rəylərinin təhlili, bu rəylərin keyfiyyət meyarları üzrə qiymətləndirilməsi xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə mühüm təsir göstərə bilər.

Audit təcrübəsində artıq nəzarətin iqtisadi tənzimləmə mexanizminə daha çox üstünlük verilməkdədir. Bu mexanizmə görə sifarişçi ilə bağlanan müqavilələrdə məsuliyyətlik səviyyəsinə xüsusi diqqət yetirilir. Xidmətin keyfiyyətinin qiymətləndirilməsində kollegal yanaşma, xüsusilə də auditorların münasibətini əsas götürərək, Ali Audit İnstitutu belə tədbirlərin, nəzarət prosedurlarının həyata keçirilməsinə peşəkar və səriştəli auditorları cəlb etməyə üstünlük verməlidir. Xidmətin keyfiyyətinin qiymətləndirilməsinin onun inkişafı baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb etdiyini nəzərə alaraq, onun inkişaf problemlərinin mütəmadi olaraq təhlil olunması, yaranmış vəziyyətin müzakirəsinin geniş auditor auditoriyasında təşkili məsələsinin müsbət həlli mühüm amil kimi əhəmiyyət kəsb edir. Xidmətin keyfiyyətinə nəzarət məqsədilə tətbiq olunan mövcud mexanizmin daha da təkmilləşdirilməsi, müvafiq nəzarətin həyata keçirilməsinin konkretliyini, səmərəliliyini təmin edən metod və üsullardan istifadənin genişləndirilməsi, nəzarətin həyata keçirilməsi üzrə məqsədli proqram və təlimatların hazırlanması problemin həlli baxımından zəruridir.

Ölkədə audit xidmətinin inkişafında rəqabət mühitini nəzərə almaq xidmətin inkişafında bu amili qiymətləndirmək xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Bazar münasibətlərinin təbiətindən irəli gələn rəqabət amili öz müxtəlifliyi ilə səciyyələnir və beynəlxalq audit təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da onun sağlam və qeyri-sağlam, haqsız rəqabət formaları özünü göstərməkdədir. Azərbaycanda 1996-cı ildən başlayaraq formalaşan xidmət bazarındakı rəqabət mühiti öz qeyri-stabilliyi ilə inkişaf etməkdədir. Rəqabət mühitinin formalaşması prosesinin təhlili göstərir ki, xidmət bazarında fəaliyyət göstərən sərbəst auditorların, yerli və xarici auditor təşkilatlarının mövqeyi eyni çəkiddə qiymətləndirilə bilməz. Xarici auditor təşkilatlarının müqavilə məbləğlərinin dəyəri sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatlarının müqavilə məbləğindən 15-20 dəfə yüksəkdir (18). Son illərdə sərbəst auditorların və yerli audit təşkilatlarının xarici audit təşkilatları ilə müqayisədə xidmət bazarında mövqeyinin dəyişməsi istiqamətində irəliləyiləş müşahidə olunmaqdadır,

1999-2001-ci illər ərzində sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatların xidmətlərin həcmi 14,9%, xarici auditor təşkilatları üzrə isə 85,1% təşkil etmişdiyi halda, 2004-ci ildə ölkədə göstərilən audit xidmətlərinin həcmnin 51%-i xarici audit təşkilatlarının 49,-i isə sərbəst auditorların və yerli audit təşkilatlarının payına düşmüşdür. Xarici audit təşkilatlarının ölkənin xidmət bazarında üstün mövqe qazanmasına ilk növbədə, xarici audit təşkilatlarının beynəlxalq nüfuzu, yüksək səviyyədə təşkil olunmuş iqtisadi və informasiya əlaqələri, maddi-texniki imkanları güclü təsir göstərir. Eyni zamanda bu təşkilatlar Azərbaycanda xidmət göstərdikləri əksər iri firma və müəssisələrə dünyanın müxtəlif regionlarında da eyni xidməti göstərirlər. Ölkədə fəaliyyət göstərən əksər beynəlxalq şirkətlərin, firmaların (istehsal, hasilat və xidmət sahəsində) auditini məhz xarici auditor təşkilatları aparırlar. Ölkədə fəaliyyət göstərən bir çox yerli iri müəssisə və təşkilatlar audit aparılması ilə bağlı xarici audit təşkilatlarına müraciət etdirlər. Buna əsas səbəb yerli müəssisələrin beynəlxalq maliyyə təsisatlarından kredit alması, regional və dünya bazarlarına çıxışı, beynəlxalq auditor təşkilatlarının beynəlxalq maliyyə-uçot prinsiplərinə uyğun audit aparmasıdır.

Sərbəst auditorlar və yerli audit təşkilatlarının xarici audit təşkilatları ilə rəqabət aparmaq imkanları bir o qədər də geniş qiymətləndirilməməlidir. Onların maddi-texniki imkanlarının zəifliyi, xidmət bazarında hələ ki, yüksək reytingə malik olmaması bu sahədə ciddi problemlər yaradır. Azərbaycanın xidmət bazarındakı rəqabət mühitini öz xüsusiyyətlərinə görə iki istiqamətdə fərqləndirmək məqsədəuyğundur. Birincisi, xarici auditor təşkilatlarının özləri arasında gedən rəqabət. Bu rəqabət mühitində nisbətən peşəkar qaydalar səviyyəsində rəqabətin aparılması xüsusiyyətləri özünü büruzə verir. Tədqiqatlar göstərir ki, xidmətin dəyərinin kəskin şəkildə əsassız olaraq aşağı endirilməsi ilə sifarişçinin cəlbi xarici auditor təşkilatlarının təcrübəsində bir o qədər də geniş müşahidə edilmir. İkincisi, sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları arasında baş verən rəqabət xüsusi kəskinliyi ilə nəzərə çarpır. Bu mühitdə də sağlam, sivil rəqabət qaydaları xidmət göstərən fiziki və hüquqi şəxslərin

əksər hissəsi (sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları) tərəfindən gözlənilsə də, təəsüf ki, qeyri-sağlam, haqsız rəqabətin formalaşması məhz xidmət bazarının bu hissəsində öz rüşeymini tapmaqdadır. Belə ki, bir çox sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları sifarişçinin cəlbi, öz sifarişçisini itirməmək üçün xidmətin dəyərini ilbəil azaltmaq yolunu daha məqsədəuyğun sayırlar. Ölkədə sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafı ilə bağlı həyata keçirilən tədbirlərin əhatə dairəsi genişləndikcə, xidmətin dəyərinin müəyyənləşdirilməsində liberallığa daha da geniş yer verilir. Belə hal çox vaxt qeyri-normal rəqabət mühitinin inkişafına təkan verir. Rəqabətdə üstünlüyün təmin edilməsi məqsədilə xidmətin dəyərinin aşağı endirilməsi təcrübəsindən istifadə ciddi problem olan keyfiyyətsiz auditin inkişafına rəvac verir. Xüsusilə qeyd etmək lazımdır ki, rəqabətin belə qeyri-sağlam forması məcburi auditor xidmətində daha çox üstünlük təşkil edir. 2003-2004-cü illərdə sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları tərəfindən göstərilmiş xidmətlərin 50%-dən çoxu məcburi auditin payına düşmüşdür. Bu sahədə aparılan təhlillər göstərir ki, 1-2 gün ərzində məcburi auditin subyektı sayılan təsərrüfat suibyektlərinin illik maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditini aparıb, onların fəaliyyətinə müsbət və ya şərti müsbət rəy verən sərbəst auditorlar və auditor təşkilatlarının sayı az olmamışdır (7;18).

Ölkədə qeyri-sağlam, haqsız rəqabət mühitinin inkişafını yalnız bir mənalı qiymətləndirmək düzgün deyildir. Rəqabət mühitinin öyrənilməsi ilə bağlı aparılan tədqiqatlar göstərir ki, bu prosesdə sifarişçi subyektlərin də «rolu» çox vaxt üstünlük təşkil edir. Maraqlıdır ki, bu proseslərdə yerli təsərrüfat subyektləri ilə yanaşı, ölkədə fəaliyyət göstərən xarici firmalar, təşkilatlar da çox vaxt yaxından iştirak edirlər (18;68). Məsələnin ciddiliyi onunla bağlıdır ki, bir çox iri təsərrüfat subyektləri, bank, maliyyə-kredit təşkilatları sərbəst auditorlarla, yerli auditor təşkilatları ilə xidmətlə bağlı müqavilə bağladıda öz «qəti və konkret» müqavilə məbləğləri və şərtləri baxımından çıxış edirlər. Məsələn, il ərzində geniş fəaliyyəti olan bir çox iri səhmdar cəmiyyətləri, bank və sığorta təşkilatları illik fəaliyyətinin nəticələri üzrə rəyin

verilməsi ilə bağlı sərbəst auditor və ya audit təşkilatı ilə müqavilə bağladıqda dəyəri 1-2 milyon, xidmət müddəti 1-3 gün arası olan müqavilələrə daha çox üstünlük verirlər. Audit təcrübəsində belə xidmətlər minimum 15-20 gün müddətini əhatə etməklə, daha çox gərgin əmək sərfi, auditor riskləri ilə bağlı olur və bu baxımdan onun dəyəri xidmətin real dəyəri ilə bağlı uyğunlaşdırılır. Lakin by qurumlar tərəfindən eyni xidmətə və keyfiyyətə görə xarici auditor təşkilatlarına verilən müqavilə məbləğlərinin dəyəri qat-qat (15-20 dəfə) yüksək olur.

Bazarda məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi sahəsindəki mühit daha çox sağlam əsaslar üzrə inkişaf etməkdədir. Sifarişçi təsərrüfat subyektləri bu cür xidmətlərin göstərilməsində sərbəst auditorların, yerli və xarici auditor təşkilatlarının kor-təbii seçiminə deyil, bilavasitə onların problemlərinin yüksək tələblər və keyfiyyətli səviyyədə həll olunmasına təminat verəcək seçiminə üstünlük verirlər. Məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi üzrə icra olunan müqavilələrdə istər xarici auditor təşkilatlarının, istərsə də sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatlarının mövqeyində müsbət baxımdan oxşarlıq, yaxınlıq özünü göstərir. Belə ki, maliyyə vəziyyətinin təhlili, vergi və digər qanunvericiliyin tələblərinə riayət olumasının audit, idarəetmə və daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi və digər bu yönümlü xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı müqavilə məbləğləri, xidmətin dəyəri real fəaliyyətin nəticələri, auditorların peşəkarlıq səviyyəsi ilə əlaqələndirilir.

Ölkənin xidmət bazarında inhisarçılıq əlamətlərinin və hallarının qeyri-rəsmi şəkildə inkişafı da müşahidə olunmaqdadır. Azərbaycanda auditin inkişaf etməyə başladığı ilk dövrdən etibarən xidmət bazarında dünyada tanınmış beş məşhur auditor təşkilatlarından dördü - «Ernst & Yanq SİS LTD», «Pricewaterhouse Coopers Eastern Europe B.V.», «Arthur-Andersen» “Delayte & Touche” fəaliyyət göstərməyə başlamışdır. «Ernon» firması isə bağlı olan qalma-qaldan sonra «Arthur-Andersen» auditor təşkilatı bütün dünyada olduğu kimi Azərbaycanda da öz fəaliyyətini dayandıraraq, «Ernst & Yanq SİS LTD» auditor təşkilatı ilə birləşmişdir. Ölkədə digər xarici

audit təşkilatlarının fəaliyyət göstərməsinə baxmayaraq onlar da sərbəst auditorlar, yerli audit təşkilatları ilə birgə bu məşhur beynəlxalq auditor təşkilatları ilə geniş rəqabət aparmaq imkanlarına malik deyillər. Təkcə onu göstərmək kifayətdir ki, 1996-cı ildən başlayaraq hazırədək bu 5 (sonradan 4) transmilli auditor təşkilatının payına ölkədə göstərilən auditor xidmətlərinin həcmnin 85%-i (sonradan 48%-i) düşmüşdür. Göstəricilərə müraciət etsək görürük ki, 2004-cü ildə 44 yerli auditor təşkilatı, 55 sərbəst auditor ölkədə göstərilən audit xidmətlərinin 49%-ni yerinə yetirdiyi halda, transmilli audit təşkilat xidmətlərin 48%-ni icra etmişdir. Onların sifarişçilərinin çox hissəsi adi təsərrüfat subyektləri olmayıb, iri və inkişaf etmiş müəssisələr, firmalar, fondlar, sığtorta təşkilatları, bank və maliyyə-kredit təşkilatlarından ibarətdir. Vəziyyətin belə şəkildə inkişafı heç də onu göstərmir ki, digər auditor təşkilatları, sərbəst auditorlar qeyd edilən təsərrüfat subyektlərinin, təşkilatların, fondların auditini aparmaq iqtidarında olmur. Burada əsas səbəb daha çox onunla bağlı olur ki, iri sifarişçi subyektlər məhz beynəlxalq nüfuzu ilə tanınan məşhur auditor təşkilatlarının imkanlarından istifadəyə üstünlük verirlər.

Xidmət bazarında yeni fəaliyyətə başlayan sərbəst auditor və audit təşkilatlarının mövqeyini möhkəmləndirmək cəhdi ilə bağlı apardığı rəqabət mübarizəsi daha çox fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatlarına doğru yönəlir. Audit xidməti bazarında formalaşan kəskin rəqabət mühiti artıq bazarın iştirakçıları olan sərbəst auditorları, audit təşkilatlarını göstərdikləri xidmətlərin keyfiyyətini yüksəltməyə, çeşidini genişləndirməyə məcbur edərək, onların belə bir mühitdə bazarın dəyişən tələblərinə, xüsusiyyətlərinə daha tez uyğunlaşmasını zəruriləşdirir. Xidmət bazarının 1996-2004-cü illər üzrə təhlili (18) göstərir ki, rəqabət mühitinə uyğunlaşmayıb, müxtəlif səbələrdən burada öz mövqeyini itirən 13 sərbəst auditor xidmətdən uzaqlaşmışdır. Belə problem yerli və xarici auditor təşkilatlarının fəaliyyətində də müşahidə edilmişdir. Regionlarda auditor xidmətinin təşkili və inkişafı zərurəti nəzərə alınaraq, Auditorlar Palatası tərəfindən Quba, Zərdab, Kürdəmir

rayonlarında və Sumqayıt şəhərində təsis edilmiş auditor təşkilatlarına Palata tərəfindən maddi-texniki və fəaliyyətin təşkili üzrə zəruri köməklik göstərilə də, bu təşkilatlar da təəssüf ki, xidmət bazarının rəqabət mühitinə uyğunlaşmamış, fəaliyyət göstərdikləri ərazidəki təsərrüfat subyektləri, müəssisə və təşkilatlarla işgüzar əməkdaşlıq əlaqələri yarada bilməmişlər. Onların fəaliyyətinin mürəkkəb durumuna həm də regionun mürəkkəb sosial-iqtisadi vəziyyəti, burada olan təsərrüfat subyektlərinin ödəmə qabiliyyətinin aşağı səviyyədə olması və digər bu kimi mühüm səbəblər ciddi təsir göstərmişdir. Bütün bunların nəticəsi olaraq həmin təşkilatlar çox qısa dövr ərzində (1997-2000) fəaliyyət göstərmişlər. Bazardakı rəqabət mühitinə uyğunlaşmayan, bazarda yüksək mövqe tutmayan digər təşkilatlar kimi «Qarant» və Bakı şəhər 3 saylı auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin (1997-2000-ci illər) ilk dövründə müəyyən canlanma, yüksəliş olsa da sonradan göstərilən xidmətlərin bazarda rəqabət tələblərinə cavab verməməsi və fəaliyyətində olan nöqsanlar onların da xidmət bazarından uzaqlaşmasına səbəb olmuşdur. Xidmət bazarında öz fəaliyyətini yüksək tələblər, keyfiyyət meyarları baxımından qura bilməyən xarici auditor təşkilatları kimi «Veqa» auditor təşkilatının Bakı filialı (1996-2000), «MAK & Associates Certified Accountants» auditor firmasının Azərbaycan filialı (1998-2000), «Arthur-Andersen» MMM (1998-2003) də həmin aqibətlə üzləşməli olmuşdur.

Gizli iqtisadiyyatın aşkarlanmasında, cəmiyyətə və dövlətə qarşı yönəlmiş neqativ meyllərin müəyyənləşdirilməsində heç də audit həmişə bir mənalı istiqamətdə çıxış etmir. İqtisadi cinayətkarlığın inkişafı, gizli iqtisadiyyatın təşəkkülü çox vaxt onlara bəzi auditorlar və auditor təşkilatları tərəfindən yandırılan yaşıl işıq nəticəsində daha da mümkünləşərək, genişlənir (18;111). Həqiqətən də auditin hansısa formada belə proseslərdə iştirakı digər bir ciddi problemin-«qara auditin» inkişafına rəvac verir. Cəmiyyət və iqtisadiyyat üçün anormal sayılan belə proseslərin təşəkkülünü hansısa şəkildə Azərbaycan müstəvisində də görmək mümkündür. Lakin, dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da bu kimi mənfi meyllərin aşkarlanması ciddi

sübutların olmasını, bu sahədə əsaslı araşdırmalar aparılmasını tələb edir. Məsələnin qəlizliyi onunla bağlı olur ki, «qara auditin» formalaşmasına və inkişafına hər iki maraqlı tərəfin sifarişçinin və auditorun birgə razılaşması rəvac verir. Məhz belə gizli sövdələşməni aşkar etmək çox mürəkkəb bir proses olur, xidmətin keyfiyyətsizliyini və qeyri-qanuniliyini sübut etmək çox vaxt sifarişçinin tam etinasızlığı ilə qarşılaşır. «Qara auditin» aşkarlanması və sübutu üçün sifarişçi tərəfin əsaslandırılmış iddiası vacib şərtidir. Təəssüf ki, ölkədə belə neqativ halların mövcudluğunu aşkarlamaq sifarişçi tərəfin “köməkliyi” ilə çox vaxt mümkün olmur.

Sifarişçinin maraqlarına xidmət edən bəzi auditorlar, bir növ «cib auditorluna» çevrilərək sifarişçinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində müəyyən etdiyi ciddi nöqsanları, qeyri-qanuni əməliyyatları, xərclərin əsassız olaraq şişirdilməsini, vergi və digər öhdəliklərdən yayınmaları öz rəyində əks etdirməyərək, bilavasitə sifarişçi subyektə onun mənafeələrinə xidmət edən rəy verir. Digər tərəfdən, iqtisadi və vergi qanunvericiliyində olan müəyyən boşluqlardan istifadə sahəsində də auditor sifarişçiyə «öz məsləhət xidmətlərini» göstərir. Artıq dünyada geniş qalmaqala səbəb olmuş transmilli şirkətlərlə beynəlxalq auditor təşkilatları arasında belə sövdələşmələr və onun nəticələri Azərbaycan da bu məsələlər haqqında ciddi düşünməyi zəruriləşdirir.

Maraqlı haldır ki, ölkədə 2000-ci ildə zərərlə işləyən müəssisə və təşkilatların xüsusi çəkisi fəaliyyət göstərən ümumi müəssisə və təşkilatların 40%-ə qədərini təşkil etdiyi halda, bu rəqəm 2003-2004-cü illərdə bir o qədər də dəyişməmişdir. Ölkədə özəlləşmə prosesi nəticəsində yaranan yeni müəssisələrin, o cümlədən fəaliyyətinə əsaslı investisiyalar qoyulmuş müəssisələrin müəyyən müddət zərərlə işləməsi təbii hal kimi qiymətləndirilə bilər. Lakin, artıq uzun müddət fəaliyyət göstərən, o cümlədən fəaliyyəti istehsalla bağlı olmayan bir çox müəssisələrin zərərlə işləməsi, bəzən də onların əldə etdiyi mənfəətin çox cüzi olması faktı mövcuddur. Belə müəssisələrin çoxu məcburi auditin subyektinə kimi çıxış etdiyi üçün onların

xərclərinin təsdiqi, zərərlərinin tanınması auditorun verdiyi rəy nəticəsində mümkünləşir. Qeyd etmək lazımdır ki, belə müəssisələrin əksərinə auditorlar tərəfindən şablon, müsbət rəy verilir.

«Qara audit»in təşəkkülü və onun əhatə dairəsinin genişləndirilməsinə xidmətin keyfiyyət səviyyəsi ciddi şəkildə təsir göstərir. Belə ki, xidmət bazarında iqtisadi tənzimləmə metodlarından geniş istifadə olunmaması, auditorların müqavilə məsuliyyətində iqtisadi sanksiyaların (cərimələrin) üstünlük təşkil etməməsi, audit risklərinin sığortalanmaması xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsində bazar iqtisadi metodlarından istifadə imkanlarını minimuma endirir. Dünya təcrübəsində olduğu kimi ölkənin xidmət bazarında da keyfiyyətiz xidmətlərin qarşısının alınmasında, «qara auditin» tam aradan qaldırılmasında Auditorlar Palatası tərəfindən mövcud qanunvericilik üzrə inzibati-tənzimləyici tədbirlər həyata keçirməkdədir. Belə ki, auditin keyfiyyətinə nəzarətin təşkili, iddia qaldırılmış auditlərin Auditin keyfiyyətinə nəzarət üzrə xüsusi Komissiyada və Təkrar audit Komissiyasında auditini aparmış auditorun birgə iştirakı ilə araşdırılması, vergi orqanlarına verilmiş auditor rəylərinin keyfiyyətinin təhlili və digər bu kimi tədbirlər artıq bu istiqamətdə öz müsbət təsirini göstərməkdədir. Auditin keyfiyyətinin yalnız auditorlarda qalan sənədlər üzrə yoxladıqda, bu daha çox bir tərəfli araşdırma obyektı olur. Keyfiyyətin tam qiymətləndirilməsi belə araşdırılmaların digər tərəfdə qalan sənədlərlə də araşdırmasını zərurətə çevirir. Son dövrlərdə auditin keyfiyyətinə nəzarət qaydasında aparılan araşdırmalar bir çox auditorun və auditor təşkilatının sənədlərində ciddi nöqsanların olduğunu üzə çıxarmışdır. Belə nöqsanları auditorun iş sənədlərinin sistemləşdirilməsində, kompleksləşdirilməsində buraxılan texniki nöqsan kimi də qiymətləndirmək olar. Proseslərin belə gedişi xidmətin tam keyfiyyətsizliyini sübut etməyə imkan vermir, belə ki, keyfiyyət meyarının qiymətləndirilməsində ən vacib və maraqlı tərəf olan sifarişçi tərəf iştirak etmir, o öz auditoruna qarşı hər hansı bir iddia irəli sürmək fikrindən uzaq olur. Bütün bunlar xidmət bazarında neqativ hal kimi qiymətləndirilməlidir və

bu amil «boz audit» kimi anlayışın praktik baxımdan reallaşmasına rəvac verir. Belə ki, auditin planlaşdırılması, sənədləşdirilməsi, audit standartlarına əməl olunması faktı auditorlarda olan iş sənədlərində nəzərə çarpsa da, əslində sifarişçi subyektdə heç bir audit aparılmır və yalnız ona qaneedici rəy verilir. Belə auditlər və onun nəticələri artıq ABŞ-da, Qərbi Avropa ölkələrində öz acı təcrübəsini göstərərək cəmiyyət və iqtisadiyyat üçün ciddi narahatlıq mənbəyinə çevrilməkdədir. Müflis olmuş məşhur şirkətlərdə belə «keyfiyyətli» auditin aparılması yalnız şirkətin tənəzzülünə səbəb olmayıb, onun çox saylı səhmdarlarının, kreditorlarının da mənafeyinə ciddi zərbə vurmuşdur. Məhz cəmiyyət və iqtisadiyyat üçün belə təhlükəli halların aradan qaldırılmasında zəruri iqtisadi və etik mexanizmlərdən istifadə edilməsi, təsərrüfat subyektinin auditində onun səhmdarlarının, təsisçilərinin rolunun gücləndirilməsi, auditorun cəlbində və onun rəyinin qiymətləndirilməsində belə maraqlı tərəflərin maksimum iştirakının təmin edilməsi, auditorun verdiyi rəyə görə məsuliyyət səviyyəsinin artırılması Azərbaycanda da xidmətin perspektiv inkişafı baxımından vacib məsələdir. Keyfiyyətsiz auditor xidməti, onun qara, boz auditə çevrilməsi üzrə tətbiq olunan cəza mexanizmi lisenziyanın ləğvi və ya bağlanmış müqavilə məbləği üzrə məsuliyyətlə tamamlanmamalı, o sifarişçiyə dəymiş zərərin ödənilməsi, bu cür fəaliyyət göstərmiş auditorun xidmət bazarına bir daha baxılmaması və digər ciddi cəza tədbirləri ilə əlaqələndirilməlidir. Təbii ki, məsələnin bu yönümlü qoyuluşu artıq dünya təcrübəsində öz həllini tapmaqdadır və ölkədə də xidmətin tənzimlənməsində mütərəqqi üsullardan istifadənin mümkünlüyü mövcud qanunvericilik və normativ-hüquqi bazada ciddi dəyişikliklərin olmasını şərtləndirir. Mülki, Vergi və İnzibati Xətlər haqqında Məcəllələrdə, «Auditor xidməti haqqında» və digər müvafiq qanunlarda auditor xidmətindən istifadənin və onun məsuliyyət mexanizminin daha konkret və ciddi şəkildə verilməsinə zərurət artmaqdadır.

Ölkədə iqtisadiyyat sahələri üzrə auditin müasir inkişaf səviyyəsi öz qeyri-bərabərliyi ilə fərqlənir(7;18;25). Auditor

xidmətinin həcmi artsa da, bu artım heç də iqtisadiyyatın müxtəlif sahələri üzrə eynilik təşkil etməmişdir. Aparılan təhlillər göstərir ki, müasir şəraitdə auditor xidmətləri ilə yalnız ölkədə fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatların 6%-i əhatə olunmuşdur. Belə ki, 2004-cü ildə 61136 müəssisə mövcud olmuşdursa, onlardan yalnız 3698 auditor xidmətindən istifadə etmişdir (Cədvəl 9). Xidmətdən istifadə sahəsində qeyri-istehsal yönümlü, infrastruktur sahələr daha çox üstünlük təşkil edir (7;18).

Cədvəl 9.

Auditin sahəvi inkişafı

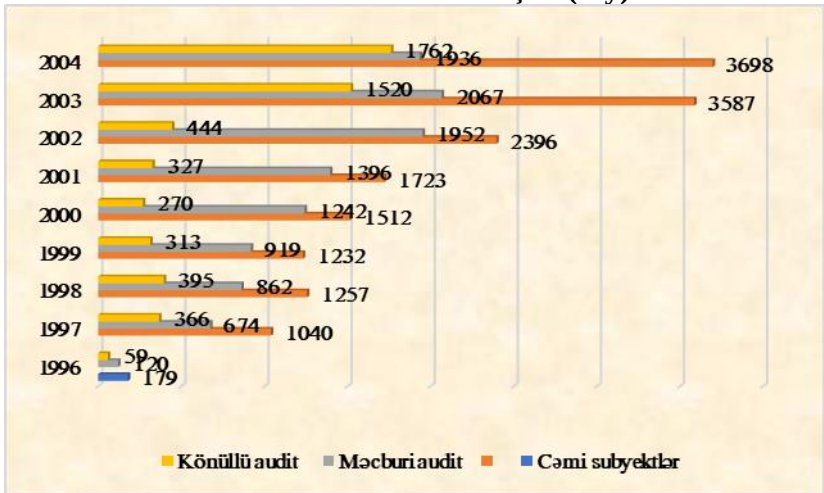
Xidmət göstərilən təsərrüfat subyektləri	2003 (ədəd)	Xidmət göstərilən digər təsərrüfat subyektlərinə nisbətən xüsusi çəkisi (2003, %)	2004 (ədəd)	Xidmət göstərilən digər təsərrüfat subyektlərinə nisbətən xüsusi çəkisi (2004, %)
Xarici təşkilatlar (onların filial və nümayəndəlikləri)	539	14	468	13
Bank və digər kredit təşkilatları	119	3	57	2
Səhmdar cəmiyyətləri	384	11	395	11
Sığorta təşkilatları	32	1	30	1
Məhdud Məsuliyyətli Cəmiyyətlər	531	15	602	16
İnvestisiya fondları	7	1	5	1
Digər müəssisə və təşkilatlar	301	8	259	6
Maliyyə-sənaye qrupları	3	1	4	1
Nazirlər kabinetinin 77 sayılı qərarına uyğun olaraq auditdən keçən subyektlər	151	5	116	4
Bələdiyyələr	115 2	31	1243	32
Digər könüllü audit subyektləri	292	8	454	10
Qeyri-hökumət təşkilatları	76	2	65	3

Əvvəlki ildə olduğu kimi, 2004-cü ildə də auditor xidmətlərindən istifadədə qeyri-istehsal təyinatlı sahələrinin xüsusi çəkisi 60%-ə qədəri təşkil etmişdir. Bu sektorda əsas üstünlük bank, maliyyə-kredit, sığorta təşkilatlarına, investisiya fondlarına, ölkədə fəaliyyət göstərən bu yönümlü xarici təşkilatlarına, onların nümayəndəliyinə, qeyri-hökumət təşkilatlarına, bələdiyyələrə məxsusdur. Bu subyektlərə göstərilən əsas xidmətlər məcburi audit xidmətləridir. Könüllü auditor xidmətlərindən isə onlara vergi, gömrük məsləhətləri, mühasibat uçotunun qurulması kimi xidmətlər olmuşdur.

Xidmətin iqtisadiyyat sahələri üzrə inkişafında məcburi və könüllü auditor xidmətləri arasında kəskin fərqlər mövcuddur. Auditor xidmətinin inkişaf etdiyi ilk dövrlərdə göstərilən xidmətlərin 80%-i məcburi auditor xidmətlərinin payına düşürdüsə, son illər bu göstərici könüllü auditin xeyrinə dəyişməkdədir. (diaqram 22). Məcburi auditin mövcud durumuna ölkənin qanunvericilik bazası xüsusi təsir göstərir. Azərbaycanda qəbul edilən 20-dən artıq qanun və məəcəllədə məcburi auditin subyektı olan təsərrüfat subyektlərinin bu xidmətdən istifadəsi zəruri sayılır.

Diaqram 22.

Audit xidmət növlərinin inkişafı (say)



Məcburi audit xidmətlərinin inkişafına qanunvericilik bazası təsir göstərsə, lakin, könüllü audit xidmətlərinə olan tələbat real bazar münasibətlərinə uyğun formalaşmaqdadır. Bazarda könüllü audit xidmətinin mövqeyi möhkəmlənməkdədir. Bu xidmətlərin çeşidi dünya təcrübəsində olduğu kimi öz zənginliyi ilə seçilmir. Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, yerli auditorlar könüllü audit xidmətlərinin ənənəvi növlərinə (maliyyə-mühasibat uçotunun qurulması, əmlakın qiymətləndirilməsi) üstünlük verir. Belə məsləhət-konsaltinq xidmətləri yerli auditorların və audit təşkilatlarının göstərdiyi könüllü audit xidmətlərinin 90%-dən çoxunu təşkil edir. Lakin, ölkədə fəaliyyət göstərən xarici auditor təşkilatları isə məsləhət-konsaltinq xidmətləri sahəsində daha üstün mövqeyə malikdirlər. Ölkədə iri təsərrüfat subyektlərinə, dövlət təşkilatlarına (müxtəlif layihələrin icrası ilə bağlı) bu təşkilatlar uzun müddətli müqavilə əsasında məsləhət-konsaltinq xidmətləri göstərilir. Bu xidmətlərə maliyyə vəziyyətinin, biznes mühitinin təhlili, qiymətləndirilməsi, investisiya cəlbinin əsaslandırılması, biznes planlarının hazırlanması, proqnoz göstəricilərinin müəyyən edilməsi və əsaslandırılması və digər bu kimi müxtəlif xidmət növləri aid edilə bilər. Xüsusilə, xarici audit təşkilatlarının müxtəlif xidmət növlərinin göstərilməsi üçün təkmil proqram təminatına malik olması və proqram təminatının tətbiqi üzrə informasiya-kommunikasiya texnologiyalarının imkanlarından geniş və səmərəli istifadə etməsi, onların xidmətin intensiv inkişaf üsuluna meylliliyi xidmət bazarında bu təşkilatların üstün mövqeyə malik olmasına, göstərdikləri xidmətlərinin dəyərini yüksək saxlamasına imkanları artırır.

Hazırda məcburi auditor xidmətlərində istifadə vəziyyəti də bir mənalı olaraq qənaətbəxş qiymətləndirilə bilməz. Tədqiqatlar göstərir ki, ölkədə fəaliyyət göstərən açıq və qapalı tipli səhmdar cəmiyyətlərinin çox hissəsi qanunveriliyə uyğun olaraq, məcburi auditin subyekti olduğu halda onlar bu xidmətdən qənaətbəxş şəkildə istifadə etməirlər. Göstəricilərə müraciət etsək görərik ki, 2004-cü il ərzində məcburi auditin subyekti olan 1500 Açıq tipli səhmdar və 223 Qapalı tipli səhmdar cəmiyyətləri fəaliyyət göstərsə də, onlardan yalnız 395-i, 23%-i auditor xidmətlərindən

istifadə etmişdir. Eyni mürəkkəb vəziyyət digər məcburi auditin subyektləri olan Məhdud məsuliyyətli müəssisələr üzrə də mövcud olmuşdur. Müvafiq dövr ərzində 8717 Məhdud məsuliyyətli müəssisə fəaliyyət göstərsə də, onlardan yalnız 466-sı, 5,3%-i audittən keçmişdir. Eyni zamanda bu yönümlü təsərrüfat subyektləri könüllü auditor xidmətlərindən də tam zəif şəkildə istifadə etmişlər. Bu sahədə vəziyyətin belə qeyri-qənaətbəxşliyinə bir sıra amillər təsir göstərmişdir. İlkin olaraq qeyd etmək lazımdır ki, səhmdar cəmiyyətlərinin aktivlərinin, nizamnamə kapitalının yüksək olmasına baxmayaraq, onların əksər hissəsinin maliyyə vəziyyəti qeyri-qənaətbəxşdir, bu subyektlərin illik fəaliyyətinin nəticələri əsasən zərərlə başa vurulur. Xüsusilə, bu amil yerli və xarici kapitalı cəmiyyətlərdə müşahidə olunur. Yerli səhmdar cəmiyyətində idarəetmə-menecment sisteminin müasir tələblər baxımından təşkil olunmaması, onların əsas vəsaitlərinin, avadanlıqlarının əsas hissəsinin köhnə olduğu üçün məhsuldar fəaliyyət göstərməməsi, bazar mühitinin tələblərinə uyğun çevik və səmərəli fəaliyyətini qurması (istehsal, marketing və s.) və digər bu kimi səbəblər bu subyektlərin fəaliyyətinin zəif inkişafına, zərərlə işləməsinə əsaslı təsir edir. Əksinə, xarici investorlar tərəfindən özəlləşdirilən səhmdar cəmiyyətlərində fəaliyyətin genişləndirilməsi ilə bağlı yatırılan investisiya-kəpəl qoyuluşlarının həcmi böyük olduğu üçün onların özünüödəmə səviyyəsinə uzun müddət vaxt tələb olunur ki, bu da cəmiyyətin bir neçə il zərərlə işləməsinə normal iqtisadi yanaşma mövqeyindən əsaslandırır. Ümumilikdə, mövcud vəziyyət səhmdar cəmiyyətlərinin ödəniş qabiliyyətinə ciddi təsir göstərərək, onların auditor xidmətlərindən istifadə imkanlarını minimuma endirir. Xarici investisiyalı səhmdar cəmiyyətləri məcburi və könüllü audit xidmətlərindən səmərəli bəhrələnərək, xüsusilə məsləhət yönümlü xidmətlərə çox meyl göstərirlər.

Tədqiqatlar göstərir ki, yerli səhmdar cəmiyyətlərinin auditor xidmətlərindən istifadə üzrə bağladıkları müqavilələrin orta illik dəyəri 2500000-5000000 arası olmaqla, burada aparılan auditin müddəti 3-4 günü əhatə edir. Səhmdar cəmiyyətlərinin aktivlərinin həcmnin böyüklüyü, onların apardıqları maliyyə-

təsərrüfat əməliyyatlarının çoxistiqamətliyi, fəaliyyətlərində risk amillərinin yüksəkliyi təbii ki, göstərilən müddət ərzində aparılan auditlərin keyfiyyətini şübhə altına alır. Digər tərəfdən səhmdar cəmiyyətlərinin, məhdud məsuliyyətli müəssisələrin bilərəkdən auditdən yayınması halları, mövcud qanunvericiliyin pozulması kimi ciddi narahatlıq doğurur. Bu problemin həllində müvafiq subyektlərin illik maliyyə (mühasibat) hesabatlarını təqdim etdikləri dövlət orqanlarının, vergi xidməti və digər orqanlarını rolu xüsusilə böyükdür. Aparılan təhlillər göstərmişdir ki, 2003-2004-cü illər ərzində məcburi auditin subyektləri olan bir çox belə subyektlər tərəfindən vergi orqanlarına təqdim edilmiş hesabatlara auditor rəyi əlavə edilməmişdir (18). Yaranmış vəziyyətin aradan qaldırılmasında müvafiq hesabatları qəbul edən şəxslərin mövcud qanunvericilik üzrə məsuliyyətinin artırılması, burada hesabat auditor rəyinin əlavə edilməsi üzrə nəzarət mexanizmin gücləndirilməsi vacib məsələ kimi gündəmə gəlməkdədir.

Auditor xidmətlərinin məsləhət-konsaltinq yönümlü xidmət növlərindən istifadə səviyyəsi sırf xidmət bazarının tələb və təklif amili ilə daha sıx bağlıdır. Bu xidmət növündən istifadədə iqtisadiyyat sahələrinin payı öz müxtəlifliyi ilə fərqlənir. Könüllü, məsləhət-konsaltinq xidmətlərinin istifadəsində xarici investisiyalı müəssisələrin, bank-sığorta təşkilatlarının xüsusi çəkisi 90%-dən çox təşkil edir (7). Belə xidmət növündən istifadə edən xarici investisiyalı müəssisələr kimi sənaye, infrastruktur sahələrində fəaliyyət göstərən subyektlər daha çox seçilir. Bu yönümlü xidmət növünün səmərəsi haqqında cəmiyyətdə geniş informasiyanın olmaması xidmətin əsas inkişaf problemlərindən biri kimi qiymətləndirilə bilər. İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində auditor xidmətlərinin 70-80%-i məhz könüllü auditor xidmətlərinin payına düşür. Xüsusilə, xidmətin inkişafı baxımından məsləhət-konsaltinq yönümlü auditor xidmətlərinin sənaye, kənd təsərrüfatı müəssisələri üzrə təşkilinin təmin olunması bu sahədə fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektlərinin işində ciddi dönüşlərin (səmərəli idarəetmə, təkmil maliyyə-iqtisadi nəzarət sisteminin yaradılması, maliyyə intizamının gücləndirilməsi, bazar konyukturasının təhlili, biznes-inkişaf

planlarının hazırlaması və s.) yaranması istiqamətində atılan mühüm addımlardan biri kimi səciyyələnməlidir. Məsləhət xidmətlərinin göstərilməsində ixtisaslaşmaya xüsusi diqqət yetirilməsi xidmətin keyfiyyətinin və səmərəsinin yüksəldilməsi baxımından əhəmiyyət kəsb edir.

Audit xidmətinin inkişafında ən zəruri problemlərdən biri xidmətin regional inkişafına nail olmaqdır. Auditor xidmətinin regional inkişafı ölkə regionlarının sosial-iqtisadi inkişafı baxımından əhəmiyyət kəsb edir. Müasir şəraitdə auditor xidmətinin ölkədə regional inkişaf səviyyəsini qənaətbəxş qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Xidmətin inkişafında ən mühüm fərqləndirici cəhət onun qeyri-bərabər təşkili və inkişafıdır (cədvəl 10). Cədvəldən göründüyü kimi 1996-2004-cü illərdə audit xidmətinin inkişafı ilə bağlı göstəricilər Bakı şəhəri üzrə üstünlük təşkil etsə də, son dövrdə respublikanın digər bölgələri üzrə xidmətin inkişaf səviyyəsində də müəyyən irəliləyişlər müşahidə olunmaqdadır. Belə ki, 2002-ci ildə yerinə yetirilmiş müqavilələrin 86,2% Bakı şəhərinin, 13,8%-i isə respublikanın digər bölgələrinin payına düşmüşdürsə, bu göstərici 2004-cü ildə regionların xeyrinə dəyişərək 25% təşkil etmişdir. Xidmətlərin həcmində isə Bakı şəhərinin xüsusi çəkisi yenə də üstünlük təşkil edərək, göstərilən ümumi xidmətlərin həcmnin 96%-ni təşkil etmişdir. Xidmət bazarının təhlili göstərir ki (18;116), regionlarda xidmətin təşkilinə və inkişafına yönəlmiş tədbirlərin istər dövlət səviyyəsində (qanunvericilik və normativ hüquqi bazarının mövcudluğu), istərsə də Auditorlar Palatası səviyyəsində (kadr təminatı, stimullaşdırıcı tədbirlər, maddi-texniki köməklik, seminarların təşkili və s.) əhatə dairəsi genişləndirildiyi bir vaxtda xidmətlərin göstərilməsində mərkəzə, Bakı şəhərinə meyllilik hələ ki, yüksək olaraq qalmaqdadır. Bir çox sərbəst auditorların, yerli auditor təşkilatlarının rayonlarda yaradılmasına və orada qeydiyyatı alınmasına (hüquqi ünvanı, vergi ödəyicisi kimi və s.) baxmayaraq, onların əsas fəaliyyəti paytaxtda yerləşən təsərrüfat subyektlərinə xidmətin göstərilməsinə yönəlmişdir.

Cədvəl 10.

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin ərazi üzrə inkişafı

	Sərbəst auditor, yerli və xarici audit təşkilatlarının yerinə yetirdiyi müqavilələr		O cümlədən:			
			Bakı şəhəri üzrə yerinə yetirilmiş müqavilələr		Ölkənin bölgələri üzrə yerinə yetirilmiş müqavilələr	
	Say	Məbləğ (min manat)	Say	Məbləğ (min manat)	Say	Məbləğ (min manat)
1996	179	3300000	179	3300000	-	-
1997	1040	20598073	979	20484453	61	113620
1998	1257	25443035	1170	25298286	87	144749
1999	1232	24188932	1147	24078093	85	110839
2000	1512	28312676	1432	28174576	80	138100
2001	1723	28901819	1519	28418127	204	483692
2002	2396	31568873	2066	30786517	330	782356
2003	3587	28482292	2653	27675967	934	806325
2004	3698	28011388	2769	26849873	929	1161515

Yeni fəaliyyətə başlayan və regionlarda fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlara, audit təşkilatlarına maddi-texniki köməkliyin göstərilməsi də bu bölgələrdə xidmətin inkişafında stimullaşdırıcı rol oynayır. Hazırda ölkənin 14 rayonunda audit xidmətinin təşkili öz müsbət həllini tapmışdır. Fəaliyyətin düzgün təşkil edilməməsi, xidmətin keyfiyyətinin aşağı səviyyəsi, sifarişçilərin artan tələbatının ödənilməməsi regional auditin inkişafında ciddi problemlərə səbəb olur. Məhz belə təsir amillərinin nəticəsidir ki, 1997-ci ildən balayaraq fəaliyyəti üçün normal şərait yaradılan Kürdəmir, Zərdab, Quba rayon auditor təşkilatları xidmət bazarının tələblərinə uyğunlaşa bilmədiyi üçün çox qısa müddət ərzində fəaliyyət göstərmişlər. Son dövrlərdə Naxçıvan Muxtar Respublikasında, Gəncə şəhərində, Ağdaş, Biləsuvar, Saatlı, Şəmkir, Zaqatala rayonlarında göstərilən xidmətlərin həcmi kəskin şəkildə aşağı düşmüşdür. Bütün bu amillər xidmətin təşkilində və inkişafında ilk öncə regionların, bölgələrin özünün sosial-iqtisadi cəhətdən inkişafının zəruri olduğunu bir daha sübut edir. Bu ərazilərdə xidmətin əsas tələbat obyektləri olan təsərrüfat

və sahibkarlıq subyektlərinin mövcud vəziyyəti, onların inkişafı xüsusilə vacib məsələlərdəndir.

Hər şeydən əvvəl energetika sektorunda baş verən iqtisadi inkişafın və işgüzar mühitin Bakı və Bakı ətrafı ərazilərə təsir etməsi, zəruri xidmət və iqtisadiyyat sahələrinin inkişafının da məhz bu regionda üstünlük təşkil etməsinə səbəb olmuşdur. Həmçinin, Sumqayıt şəhərində də işgüzar mühitin canlanması auditor xidmətlərinin həcmının 2004-cü ildə 2003-cü ilə nisbətən 7,5 dəfə artmasına təsir göstərmişdir. Sosial-iqtisadi göstəricilərin təhlili bölgələrin inkişafında ciddi fərqlər olduğunu göstərir. Auditin belə mənfi inkişaf səviyyəsinə bu ərazilərdə yerləşən əksər təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin geniş əhatə dairəsinə malik olmaması, onların idarəetmə və daxili nəzarət sisteminin çox zəif təşkili, maliyyə vəziyyətinin bərbad vəziyyətdə olması da ciddi təsir göstərir. Vəziyyətin bu yönümlü durumu audit xidmətinin inkişafında ciddi problemlər yaradaraq, xidmət istifadəçilərinin sayını azaltmaqla, xidmətdən istifadə imkanlarını zəiflədir, çox vaxt bu ərazilərdə yerləşən məcburi audit subyektlərinin (səhmdar cəmiyyətləri, məhdud məsuliyyətli müəssisələr) audit xidmətindən istifadəsinə öz mənfi təsirini göstərir. Audit xidməti növlərinin regional inkişafında məcburi auditin xüsusi çəkisi daha üstünlük (95%) təşkil edir. Xidmət istifadəçilərinin maliyyə çətinliyi və auditor xidməti haqqında geniş məlumatla malik olmaması xidmətin digər növlərindən, o cümlədən könüllü auditor xidmətlərindən istifadə səviyyəsini minimuma endirir.

Azərbaycanda bələdiyyə qurumlarının yaradılması və onların sosial-iqtisadi istiqamətli tədbirlərinin genişlənməsi regionların inkişafında, bu ərazilərdə yaşayan insanların maddi-rifah halının yüksəldilməsində, sosial problemlərin həllində xüsusi əhəmiyyət kəsb etməkdədir. Bələdiyyələrin auditi mövcud qanunvericiliyin tələbi olmaqla, onların fəaliyyətinin şəffaflığı haqqında cəmiyyətdə müəyyən fikrin formalaşmasına əsaslı şəkildə təsir göstərir. Tədqiqatlar göstərir ki, belə özünüidarəetmə orqanlarının auditor xidmətləri ilə əhatə olunma səviyyəsi çox zəif

şəkildə təşkil olunmaqla, (5-6%) müasir tələblərə cavab vermir (6;18).

Göstərilən audit xidmətlərinin dəyərinə görə regionlar üzrə kəskin fərqlər mövcuddur. Xidmətin dəyərinə görə əsas üstünlük, Bakı, Gəncə, Sumqayıt şəhərləri və Lənkəran rayonunun payına düşür, digər regionlarda isə xidmətin dəyəri bu regionlarla müqayisədə üç dəfədən də aşağı səviyyədədir. Belə hal ərazilərdə göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinə ciddi şəkildə öz təsirini göstərir. Bu ərazilərdəki sifarişçilərin, təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin zərərli işləməsinə baxmayaraq, onların gördükləri işlərin çoxşaxəliyi, apardıqları əməliyyatların mürəkkəbliyi aparılan auditin həcmnin artmasına, fəaliyyətlə bağlı risk amillərinin mövcudluq səviyyəsinin yüksəlməsinə səbəb olur. Regionlarda aparılan auditlərin müddətinin azlığı (1-3 gün), xidmətin dəyərinin isə fəaliyyətlə bağlı çəkilən xərclərdən qat-qat aşağı səviyyədə olması xidmətin regional inkişafı baxımından ciddi problem kimi qiymətləndirilməlidir.

Regionlarda fəaliyyət göstərən sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının maddi-texniki bazası da çox zəif təşkil olunmuşdur. Bu sahədə çalışan mütəxəssislərin bilik və peşəkarlıq səviyyəsi, onların informasiya-kommunikasiya texnologiyalarından istifadə vəziyyəti qeyri-qənaətbəxşdir (18). Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, əksər regionlarda auditin aparılmasında mexaniki əl əməyi üsulundan istifadə üstünlük təşkil edir ki, bu da auditin keyfiyyətinə öz təsirini göstərmiş olur. Xarici audit təşkilatları regionlara üz tutmaqda daha çox passiv mövqedən çıxış edirlər.

Audit xidmətinin təşkili və inkişafı onun tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsini vacib şərt kimi zəruriləşdirməkdədir. Auditin təşəkkül tapdığı ölkələrdə xidmətin tənzimlənmə mexanizmi öz müxtəlifliyi ilə səciyyələnenək, bu sahədə artıq konkret məlum mexanizmlər mövcuddur. Belə tənzimlənmə mexanizmləri kimi intizabi, iqtisadi, etik ictimai mexnizmlər daha çox fərqlənir. Azərbaycanda qısa müddət ərzində inkişaf etməyə başlayan auditor xidmətinin tənzimlənmə mexnizmlərinin tədqiqində, onun inkişaf problemlərinin öyrənilməsində dünya audit təcrübəsində formalaşan tənzimlənmə

mexanizmlərinin təsir amillərini qiymətləndirmək öz vacibliyi ilə çıxış edir. Ölkədə xidmətin tənzimlənməsində inzibati mexanizmlər xidmət bazarının formalaşdığı ilk gündən təşəkkül tapmışdır. «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunun 9-cu maddəsində auditor xidmətinin dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizmi şərh olunur: «Auditor xidmətinin dövlət tənzimlənməsini təşkil etmək, bu sahədə olan və Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin inkişafına və təkmilləşdirilməsinə yönəlmiş normativ aktların layihələrini, tədbirlər sistemini hazırlamaq, dövlətin, təsərrüfat subyektlərinin və auditorların (auditor təşkilatlarının) mənafelərini müdafiə etmək, öz fəaliyyətində bu qanundan, digər qanunvericilik və normativ hüquqi aktlardan irəli gələn tələblərə auditorlar (audit təşkilatları) tərəfindən riayət edilməsinə nəzarət etmək məqsədilə Auditorlar Palatası yaradılır. Palatanın fəaliyyəti onun Əsasnaməsi ilə tənzimlənir». Mövcud qanun, «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında Əsasnamə» ilə birlikdə ölkədə xidmətin dövləti tənzimləmə mexanizminin formalaşmasında əsas rol oynayır.

Audit xidmətinin tənzimləmə mexanizmində əsas rol oynayan qanunvericilik və normativ hüquqi bazada xidmətin təşkilinin və tənzimlənməsinin çevik iqtisadi metodlarının tətbiqinə kifayət qədər yer verilmir. Tədqiqatlar bu xidmətin dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsinin zəruri olduğunu aydın göstərir. Auditor peşəsi üzrə məsuliyyət səviyyəsinin daha konkret baxımdan verilməsi, xidmətin tənzimlənməsində auditor fəaliyyəti üzrə sığortalıma şərtlərinin müəyyənəşdirilməsi, digər qanunvericilik sənədlərində auditlə bağlı zəruri müddəalara (məcburi audit) əməl olunmasının təkmilləşdirilməsi xidmətin dövlət-inzibati tənzimlənməsi sahəsində mühüm istiqamətlər kimi səciyyələnməlidir.

Xidmət bazarının tənzimlənməsində iqtisadi mexanizmin təşəkkül taparaq inkişaf etməsi xüsusilə vacib məsələdir. Dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizmi şaquli istiqamətdə formalaşırsa, iqtisadi mexanizmə üfqi inkişaf istiqaməti xasdır. Belə ki, bu tənzimləmə sistemində bir qütbə xidməti təklif edən sərbəst

auditorlar və auditor təşkilatları, digər bir qütbdə isə xidmətə tələbatı olan hüquqi və fiziki şəxslər çıxış edirlər. Bu tərəflərin eyni bərabər hüquqlara malik olması sırf bazar iqtisadiyyatının təbiətindən irəli gəlir və müvafiq mexanizmin formalaşmasında sərbəst qiymətlər, tələb-təklif və azad seçim amili əsas şərtlər kimi əhəmiyyət kəsb edir. Azərbaycanda auditor xidmətinin dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizmi nisbətən inkişaf bazasına malik olsa da, iqtisadi tənzimləmə mexanizminin mövcud durumu öz ciddi problemləri ilə fərqlənir.

Ölkədə bazar iqtisadiyyatının inkişafı yaxın on illiyə aid olduğu üçün bazar münasibətləri sahəsindəki təcrübə inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi qədər təkmil deyildir. Məhz bunun nəticəsidir ki, bazar infrastrukturu kimi auditdən istifadə səviyyəsi hələ xidmət bazarında lazımı qədər yüksək qiymətləndirilmir, bu xidmətin istifadəsində iqtisadi tənzimləmə mexanizmi kifayət qədər özünə yer tapmır. Xüsusilə, xidmətin dəyərinin formalaşmasında, onun keyfiyyət səviyyəsinin qiymətləndirilməsində əsas rol oynayan xidmət istifadəçiləri bu sahədə kifayət qədər aktiv iştirakçı rolunda çıxış etmirlər. Bu amil xidmətin dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizminin inkişaf etməyinə rəvac verərək, auditin ölkədə sırf bazar münasibətlərinin tələblərinə uyğun şəkildə təşkilinə geniş zəmin yaratmışdır. Digər tərəfdən əksər təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətinin mürəkkəb olması, onların xidmətdən istifadədə xidmətin dəyərinin aşağı və müddətinin əhatə dairəsinin az olmasına üstünlük verməsi də xidmətin təşkili və inkişafı üçün mühüm rol oynayan iqtisadi tənzimləmə metodlarından istifadə səviyyəsini minimuma endirir. Xidmət bazarında belə inkişaf meyli bazarın tələb və təklif amilinin normal səviyyədə formalaşmasına ciddi maneə törədir. Xidmət bazarının iştirakçıları olan auditor-sifarişçi münasibətlərinin iqtisadi metodlarla tənzimlənməsi hələ ki, bu sahədə müəyyən mənada «müdaxilə» amillərindən istifadə olunmasını gündəmə gətirir. Xidmət bazarında monitorinqlərin aparılması, müqavilə dəyərinin əsassız olaraq aşağı salınmasının qarşısının alınması, bazarda sağlam rəqabət mühitinin yaradılması, auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması və

onların auditorların peşə-etika normalarını gözləməsi üzrə tədbirlərin həyata keçirilməsi, auditin keyfiyyət tələbləri ilə bağlı məsuliyyətin qanunvericilik bazasında daha geniş və təkmil şəkildə müəyyənləşdirilməsi xidmət bazarında iqtisadi tənzimləmə metodlarının fəal işlək mexanizminin formalaşmasında mühüm amil kimi əhəmiyyət kəsb edir.

Hazırda ölkədə auditin tənzimləmə mexanizmində inzibati metodlardan istifadəyə əsas üstünlük verilir. Belə ki, lisenziyadan istifadə qaydaları, onun fəaliyyətinin dayandırılması və ləğvi proseduru mövcud qanunvericilik bazasında aydın əks olunur. Lakin, iqtisadi tənzimləmə mexanizmi üçün zəruri olan metod və alətlər, o cümlədən keyfiyyətsiz auditə görə cərimə sanksiyaları, peşə məsuliyyətinin və auditor risklərinin sığortalanması, vergi güzəştləri və s. haqda danışmaq hələ ki, qeyri-mümkündür. İqtisadi tənzimləmə metodlarının bazarda təşəkkül tapmasında dövlət səviyyəsində təxirəsalınmaz tədbirlərin götürülməsi, iqtisadi qanunvericilik bazasının (Mülki, Vergi Məcəllələrinin, audit, bank, sığorta və digər sahəvi qanunların) bazar iqtisadiyyatının inkişaf tələblərinə uyğun mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsi vacib şərt kimi çıxış edir.

Bu bazarın təmizlənməsində ictimai-etik tənzimləmə mexanizminin fəaliyyəti də xüsusilə zəruridir. Belə tənzimləmə mexanizmi auditin inkişaf etdiyi ölkələrdə xidmətin yüksək etik tələb və normalara uyğun şəkildə inkişafına əsas təsir amili kimi qiymətləndirilir. Etik tənzimləmə mexanizminin formalaşmasında auditorların peşə-etik davranış normalarını müəyyənləşdirən normativ bazanın mövcudluğu və onun fəaliyyət mexanizminin formalaşdırılması vacibdir. MDB məkanında bu sahədə yalnız Azərbaycanda artıq müsbət və məqsədli addımlar atılmışdır. Auditorlar Palatası tərəfindən hazırlanmış «Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsi» xidmət bazarında etik tənzimləmə mexanizminin əsasının formalaşmasında mühüm rol oynayır. Etik tənzimləmə mexanizmi yalnız auditor fəaliyyətinin inkişafına, maraqlarına xidmət etməyərək, o həm də sifarişçinin, cəmiyyətin maraqlarının gözlənilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Palata tərəfindən hazırlanan Etika Məcəlləsi bu sahədə

beynəlxalq təcrübənin tələblərinə uyğunluq təşkil edərək, mahiyyəti və məzmunu baxımından xidmətin yüksək etik norma və prinsiplər üzrə təşkilinə təsir etməkdədir. Auditor peşəsinin nüfuzunun möhkəmləndirilməsində, auditorun cəmiyyət və sifarişçisi qarşısında məsuliyyətinin yüksək peşəkarlıq səviyyəsində təmin olunmasında məcəllənin praktik-ışlək mexanizminin də formalaşması mühüm məsələlərdəndir. Lakin, Məcəllənin tələblərinə riayət olunmasına Auditorlar Palatasının öz səlahiyyətləri dairəsində nəzarət etməsi, hardasa auditor və ya auditor təşkilatlarının fəaliyyətinə inzibati nəzarət mexanizmi ilə daha yaxınlıq təşkil edir. Belə ki, auditin aparılması ilə bağlı prinsip və tələblərə (3 dəfə keyfiyyətsiz auditin aparılması, sifarişçi haqda məlumatın onun razılığı olmadan üçüncü şəxslərə verilməsi və s.) riayət edilməkdikdə lisenziyanın fəaliyyətinin dayandırılması və ya ləğvi Palatanın dövlət tənzimləmə (inzibati) funksiyalarına xasdır. Auditorla sifarişçi arasındakı müxtəlif mübahisələrin həllində, auditor fəaliyyətinə qeyri-qanuni müdaxilələrin və digər bu kimi problemli məsələlərin aradan qaldırılmasında, auditor xidmətində yüksək sivil norma və prinsiplərin gözlənilməsində artıq dövlətin və cəmiyyətin də bu məsələyə qarışması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Bu amil auditor-sifarişçi münasibətlərini tənzimləyən Auditorların Peşə Etika Məcəlləsinin dövlət səviyyəsində tanınmasını danılmaz edir və onun funksional fəaliyyətində ictimai əsaslığın daha geniş təmin olunmasını gündəmə gətirir.

Auditor xidməti bazarının tənzimlənməsində real olan, lakin heç bir qanunvericilik, normativ-hüquqi baza ilə tənzimləməyən digər mexanizm də özünü göstərir. Belə ki, aqressiv tənzimləmə mexanizm kimi çıxış edən metodlar auditin inkişaf etdiyi ölkələrdə olduğu kimi, Azərbaycanın xidmət bazarında da özünə yer tapmaqdadır. Xidmət bazarının qeyri-qanuni metodlarla bölgüsünün aparılması, belə bölgüdə auditor, sifarişçi və üçüncü şəxslərin iştirakı və təsiri bu mexanizmin canlı təzahürüdür. Aqressiv tənzimləmə prosesində sifarişçi aparılacaq auditin şərtlərini və əldə etmək istədiyi rəyin konkret məzmununu özünə xas qaydada müəyyənləşdirdikdən sonra auditorla münasibətlərini

formalaşdırır. Belə auditlərin inkişafı artıq müəyyən qrup auditorların fəal iştirakı ilə daha da öz müsbət həllini tapır. Qeyd etmək lazımdır ki, belə xidməti həyata keçirən auditorlar ölkədə «qara auditin» təşəkkül tapmasına, peşənin nüfuzunun aşağı salınmasına əlverişli şərait yaratmış olurlar. Aparılan tədqiqatlar xidmət bazarına qeyri-qanuni müdaxilələr edən üçüncü tərəfin (şəxslərin) mövcudluğunu da göstərir. Onlar auditor-sifarişçi arasında münasibətlərin formalaşmasında bilavasitə maraqlı olurlar. Auditorlar və audit təşkilatları üçün sifarişçilər tapan bu qrup şəxslər arasında fiziki və hüquqi şəxslər, bəzən isə məsul dövlət və icra orqanlarının məmurları, nümayəndələri də çıxış edirlər. Belə araşdırmaların praktik baxımdan geniş aparılması və onun nəticələrinin qiymətləndirilməsi dünya audit təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da ciddi çətinliklər törədir. Xidmət bazarının iştirakçılarının özləri də etiraf edir ki (18;20), müəyyən qrup auditorlar, auditor təşkilatları xidmət göstərəcəkləri sifarişçiləri müəyyənləşdirilməsində belə şəxslərin köməyindən istifadə edirlər. Maraqlı hal odur ki, belə xidmətlərin təşəkkül tapdığı mühit daha çox məcburi audit subyektləri arasında geniş yayılır. Sifarişçi subyekt belə hallarda müxtəlif təsir və təzyiqlərin altında (dövlət orqanları nümayəndələrinin, məmurlarının) bəzi auditorun və ya auditor təşkilatlarının xidmətindən müəyyən mənada məcburi istifadə etmək məcburiyyətində qalırlar. Ən problemlisi odur ki, sifarişçilər belə növ auditor xidmətlərindən istifadədə tez-tez dəyişiklik edərək, hər il yeni auditor cəlb edirlər. Bütün belə neqativ hallar xidmət bazarında inhisarlaşmanın inkişafı üçün münbit zəmin yaradır.

Könüllü auditdə isə əksinə olaraq belə xidmətlərin inkişaf səviyyəsi çox cüzi şəkildə özünü büruzə verir. Könüllü auditdə münasibətlərin qurulmasında sifarişçinin auditin predmeti üzrə konkret tələbləri auditin yüksək peşəkarlıq və keyfiyyət meyarları üzrə aparılması ilə bağlı olduğu üçün, o auditor seçimində peşəkar və təcrübəli auditora üstünlük verir. Məhz belə yanaşma sifarişçi-auditor münasibətlərinin qurulmasını hər hansı bir əsassız müdaxilədən azad edir.

Xarici audit təşkilatlarının zəngin təcrübəsi və texniki imkanları onlara auditor xidmətinin göstərilməsində proqram təminatından geniş istifadə etməyə şərait yaradır. Məhz proqram təminatı və göstərilən xidmətlərdə məqsədli iş bölgüsü xarici auditor təşkilatlarının göstərdiyi xidmətlərin keyfiyyətinə təsir edən əsas amillərdəndir. Yerli auditor təşkilatların və sərbəst auditorlarının əksər hissəsi hələ ki, xidmətin göstərilməsində mexaniki-zehni əməyə əsaslanan fəaliyyətə üstünlük verirlər. Belə ki, auditin aparılmasında əməliyyatların, proseslərin, nəzarət testlərinin mexaniki üsullarla yoxlanılması və təsdiqi audit standartlarının tam şəkildə tətbiqini qeyri-müəyyən edərək, xidmətin nəzərdə tutulmuş müddətdə başa çatmasına mənfi təsir göstərir.

Yerli və xarici audit təşkilatlarında işçilərin orta say nisbətinin müqayisəsində fərq nisbətən 1996-2001-ci illər ərzində bir o qədər seçilməsə də, lakin, 2002-ci ildə bu yerli auditor təşkilatlarının xeyrinə 3 dəfə artımı ilə müşahidə olunmuşdur. Xidmət bazarında sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının mövqeyinə təsir edən əsas amillərdən biri onların nüfuzu, malik olduğu reyting səviyyəsidir. Yüksək nüfuzluluq səviyyəsinin gözlənilməsində xarici audit təşkilatların mövqeyi daha qanəedicidir. Onların fəaliyyətinin, xidmətlərinin çox növlüyü, sifarişçilərlə münasibətlərinin daha sivil əsaslar üzərində qurulması, ofis təminatı, peşəkar işçi-kadr heyətinin formalaşdırılması, xidmətin göstərilməsində mütərəqqi metodlardan, proqram təminatından istifadə etməsi, yüksək işgüzarlıq əlaqələrinə malik olması kimi üstün amillərə malik olması bu təşkilatların ölkədə və xarici mühitdə yüksək nüfuza malik olmasına əlverişli şərait yaradır. Yerli təşkilatlar və sərbəst auditorlar yüksək nüfuz-reyting səviyyəsinin formalaşdırılması üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edən yuxarıda qeyd edilən imkanlara heç də tamlıqla malik olmurlar. Digər tərəfdən, ölkədə auditorların və audit təşkilatların reyting səviyyəsini müəyyən edən mexanizmin yaradılması istiqamətində bir çox təşəbbüslər (Auditorlar Palatası tərəfindən) göstəriləsə də hələ ki, buna nail olunmamışdır. Lakin, bu sahədə təkmil və peşəkar reyting

mexanizminin yaradılması xüsusi zərrurətdən irəli gəlir. Belə mexanizm xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılmasında, sifarişçi-auditor münasibətlərinin yüksək peşəkar tələblər səviyyəsində qurulmasında əhəmiyyətli rol oynaya bilər.

Xidmət bazarında mövcud problemlərdən biri də auditor-sifarişçi münasibətlərinin yaradılmasındakı çatışmamazlıqdır. Auditin inkişaf təcrübəsində auditorun cəlbə konkret hüquqi əsaslar üzərində qurulur, auditorun ünsiyyətdə olduğu rəsmi tərəf, şəxs subyektin məsul şəxsi, təsiçisi olmalıdır. Belə yanaşma auditin prinsipləri ilə (müstəqillik, obyektivlik, şəffaflıq) üzvü surətdə bağlıdır. Ölkədə aparılan tədqiqatlar göstərir ki, auditoru çox vaxt təsərrüfat subyektinin baş mühasibi, maliyyə meneceri və digər əməkdaşları cəlb edir, auditin aparılmasında, hətta auditin nəticələrinin müzakirəsində və təqdimində bu şəxslər iştirak edirlər. Belə hal auditor xidmətinin inkişafı üçün təhlükəli hal kimi qiymətləndirilməlidir. Xidmət bazarında auditorun cəlbə mexanizmi bəzi qanunlarda (bank, səhmdar cəmiyyətləri, fondlar) müəyyən müddəalar üzrə verilsə də, lakin bunu auditorun təkmil seçim mexanizmi kimi qəbul etmək qeyri-mümkündür.

Ölkədə qəbul edilən «Mülki Məcəllədə»(2) hüquqi şəxsin yadardılma mexanizmi (maddə 43.2) aşağıdakı kimi təsbit olunur: «Hüquqi şəxslər bir fiziki və ya hüquqi şəxs tərəfindən, yaxud fiziki və hüquqi şəxslərin toplusu tərəfindən yaradıla bilər, üzvlüyə əsaslanıla bilər, üzvlərin olmasından asılı ola və ya olmaya bilər, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul ola və ya olmaya bilər», Auditor təşkilatının yaradılma proseduru da bu müddəaya uyğun olaraq həyata keçirilməkdədir. Auditor xidmətinin spesifik sahəvi xüsusiyyəti, onun dövlətin, cəmiyyətin həyatında oynadığı xüsusi missiyası, klassik və müasir inkişafı, prinsipəri nəzərə alınaraq bu xidmət növünün təşkilinə beynəlxalq təcrübədəki kimi xüsusi yanaşmanın olması tələb olunur. Belə ki, bu xidmətlə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslərin hər hansı bir şəkildə müstəqilliyinin pozulması, auditor təşkilatının bu sahə ilə aidiyyəti olmayan şəxslər tərəfindən yaradılması yol verilməz hal hesab olunmalı, hətta auditor təşkilatlarının yaradılması zamanı üstün səs hüququ, səhm paketi (51%) və rəhbərliyi lisenziyalı auditorlara məxsus

olmalıdır. Azərbaycanda audit təşkilatının bu formada təşkili istər beynəlxalq qanunvericiliyə, təcürbəyə, istərsə də audit sahəsində olan prinsip və tələblərə tam ziddir. Məhz bunun nəticəsidir ki, son vaxtlar bir çox auditor təşkilatları bu sahə ilə heç bir aidiyyəti olmayan şəxslər, (subyektlər, təsərrüfat subyektləri, holdinqlər) tərəfindən yaradılmaqda və onların təsiri altında fəaliyyət göstərməkdədir.

V FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA AUDİT XİDMƏTİNİN İNKİŞAF PERESPEKTİVLƏRİ VƏ ONUN HÜQUQİ-NORMATİV BAZASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ

5.1. Audit xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri

Audit 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 şərtidir. Bu amil sahibkarlıq subyektlərinin daha geniş surətdə məsləhət, əsasən də auditor xidmətlərinə olan tələbatını artıracaqdır.

Sahibkarlıq fəaliyyətində mühüm inkişaf müşahidə olunduqca, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə nəzarətedici və yoxlayıcı orqanlar tərəfindən əsassız müdaxilələr aradan qaldırılır, iqtisadiyyatın liberallaşmasının dərinləşməsi istiqamətində mühüm nailiyyətlər əldə edilməkdədir. Belə inkişaf meyli sivil və səmərəli nəzarət forması olan auditor xidmətinə olan real ehtiyacı da artırır. Xüsusilə, ölkənin yaxın perspektiv inkişafı ilə bağlı qəbul edilən normativ sənədlərdə, «Azərbaycan Respublikasının 2004-2007-ci il üzrə iqtisadi və sosial inkişaf konsepsiyası və proqnoz göstəriciləri ilə bağlı dövlət büdcəsi üzrə sənəddə» sahibkarlıq və təsərrüfat subyektləri üzrə səmərəli əsas nəzarət forması kimi şəffaf və obyektiv maliyyə-iqtisadi nəzarət funksiyasını təmin edən auditor xidmətlərinə üstünlük verilir. Bu mühüm istiqamət ilkin olaraq məcburi auditin əhatə dairəsinin genişlənməsinə yeni üfüqlər açmaqla, onun həcmnin nəzərə cərpacaq dərəcədə artmasına geniş imkanlar yaradır.

Vergi və kömrük sistemlərində aparılan əhəmiyyətli dəyişikliklər prosesinin perspektiv dövr üçün genişləndirilməsi

(bazar iqtisadiyyatının inkişaf zərurəti, Beynəlxalq Maliyyə-Kredit İnstitutlarının tövsiyələri əsasında), bu sahələrdə təsərrüfat subyektlərinə göstəriləcək məsləhət-konsaltinq yönümlü audit 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 hesablanması, bəyannamələrin 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. 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. Azərbaycanın Beynəlxalq Ticarət Təşkilatına üzvlüyünün yaxın vaxtlarda həll olunması, ölkəyə investisiya axınının həcmnin ilbəil artması prosesi də təsərrüfat subyektlərinin, sahibkarların fəaliyyətlərinin beynəlxalq biznes prinsip və tələblərinə uyğunlaşdırılmasına güclü təsir göstərəcəkdir. Təcrübədə olduğu kimi Azərbaycanın biznes subyektləri bu mühüm tədbirlərin, bu zaman meydana çıxacaq əməliyyatların icrasında auditin məsləhət-konsaltinq xidmətləri olmadan keçinə bilməyəcəklər. Məhz belə iqtisadi inkişaf auditor xidmət növləri olan beynəlxalq mühasibat uçotu və audit standartlarına uyğun auditin aparılmasına; investisiya layihə və proqramlarının tərtib edilməsinə, texniki-iqtisadi əsaslandırma, biznes plan, investisiya proqramı və digər istiqamətli layihələrin hazırlanmasına;

investisiya layihələrinin cəlb edilişinin qiymətləndirilməsinə və digər bu 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 saxlanması mühüm əhəmiyyət kəsb etdiyi üçün özəlləşdirmə üzrə tanınmış beynəlxalq məsləhətçilərdən istifadə olunması təcrübəsinin davam etdirilməsi nəzərdə tutulur. Bu baxımdan bu sahədə maliyyə məsləhətçiliyi, auditor xidmətləri də xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

Azərbaycanda ortamüddətli perspektivdə sənaye sahəsində dövlət siyasətinin əsas məqsədləri sənaye istehsalının dayanaqlı və yüksək artım templərinin təmin edilməsi, strukturun təkmilləşdirilməsi və səmərəliliyinin artırılması olacaqdır. Bu sahədə əsas tədbirlər istehsal avadanlıq və texnologiyalarının yüksək mənəvi və fiziki aşınmasının aradan qaldırılması, müasir idarəetmə və nəzarət sisteminin formalaşdırılması, milli məhsulun rəqabət qabiliyyətinin, sənaye investisiya və innovasiya fəallığının artırılması, qeyri-neft sektorunun inkişafı və emal fəaliyyət növlərinin stimullaşdırılmasından ibarət olacaqdır. 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-köməkçi xidmət növlərinə olan tələbat da genişlənəcəkdir. Təcrübədə olduğu kimi Azərbaycanda da sənaye sahəsinin bu yönümlü inkişafı aşağıdakı xidmət növlərinə real tələbatı artırmış olacaqdır: təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin təhlili; maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi və proqnozlaşdırılması; subyektlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yaxşılaşdırılması üzrə təkliflərin hazırlaması; idarəetmə sisteminin, daxili nəzarətin təşkilinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və maliyyələşdirmə, daxili

imkanlardan səmərəli istifadə üzrə məsləhətlər verilməsi; istehsalın təşkili, istehsal-idarəetmə uçotunun səmərəliliyinin yüksəldilməsi üzrə təkliflərin hazırlanması.

Sənaye-istehsal yönümlü xidmətlər auditor xidmətinin texnoloji yönümlülüüyünün genişlənməsinə, ələxsus texnoloji auditin inkişafına real tələbat doğuracaqdır. Dünya Bankının və Beynəlxalq Valyuta Fondunun Azərbaycan Hökuməti ilə birgə planlaşdırdığı proqram-layihədə iri obyektlərin, o cümlədən Azərenerji, Azal, Azəriqaz, Azərsu səhmdar cəmiyyətlərinin və digər təşkilatların auditində müstəqil auditin rolunu yüksək qiymətləndirir ki, bu 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 bir sıra tədbirlər həyata keçirməyi nəzərdə tutur. 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 planlaşdırılır. Həmcinin, qeyd olunan rayonlarda vergi tətilləri və ya güzəştli vergilərin təmin olunması vasitəsilə sahibkarlığın təsviq olunmasına xüsusi diqqət yetiriləcəkdir. 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 kənd təsərrüfatından kənar 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, regionlarda tələbin stimullaşdırılması və kənd yerlərinin iqtisadiyyatının inkişafı ilə nəticələnenəcəkdir. Xüsusilə, kənd təsərrüfatı subyektlərinin

özünəməxsus xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla bu sahədə göstərilən xidmətlərdə də müəyyən ixtisaslaşmanın getməsinə zərurət artacaqdır. 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 planlaşdırılır.

Eyni zamanda kənd təsərrüfat yönümlü müəssisə və təsərrüfatların maliyyə vəziyyətinin sağlamlaşdırılması, maliyyə-idarəetmə sisteminin səmərəli təşkili məqsədilə bu sahələrdə auditor xidmətlərindən daha geniş istifadə olunması mühüm tədbir vasitəsi kimi əhəmiyyət kəsb edəcəkdir.

Perspektiv inkişaf üzrə müəyyən edilmiş istiqamətlərində ölkədə maliyyə bazarlarının inkişaf etdirilməsinə xüsusi yer verilir. Milli maliyyə sisteminin iqtisadiyyatın uzunmüddətli resurslara olan tələbatını tam şəkildə ödənilməsinə 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 etdiriləcəkdir. Belə inkişaf meyli eyni zamanda müvafiq sahələrdə audit xidmətlərinin əhatə dairəsinin genişlənməsinə (bank, maliyyə-kredit təşkilatları, investisiya və digər institutlarla bağlı məcburi auditor xidmətləri, o cümlədən bu sahələrdə müxtəlif məsləhət xidmətləri və s.) əsaslı şəkildə təsir göstərəcəkdir. Bu sahələrdə auditor xidmətlərinin daha yüksək inkişafına nail olmaq üçün maliyyə bazarları, institutları üzrə təşkil olanacaq auditor xidmətlərinin təkmilləşdirilməsi, zəruri ixtisaslaşmanın aparılması vacib amildir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində ölkədə mövcud olan təsərrüfat subyektlərin dünya təsərrüfat əlaqələrində mütəmadi olaraq iştirak etməsi və beynəlxalq inteqrasiyaya nail olunması, iqtisadi dirçəlişin stimullaşdırılmasının mühüm istiqamətlərindəndir. Ona

görə, heç də təsədüfi deyildir ki, ölkə Prezidenti müəssisələrdə beynəlxalq standartlara cavab verən məhsul istehsalını və onların dünya bazarlarına ixracını stimullaşdıran müvafiq tədbirlər görülməsini məqsədəuyğun sayaraq, 24 noyabr 2003-cü il tarixli fərmanında bununla bağlı Azərbaycan Hökumətinin qarşısında mühüm proqram xarakterli vəzifələr müəyyənləşdirilmişdir. Müvafiq fərmanın icrası 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 də perspektiv inkişaf tempini müəyyənləşdirmək xüssui zərurətdən irəli gəlir.

Sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatlarının maliyyə vəziyyətinin genişləndirilməsi məqsədilə onlara olan yardım mexanizmi müəyyənləşdirilməlidir. Xüsusilə belə yardım mənbəyi yalnız bir istiqamətli, Palata tərəfindən yaradılan auditorlara kömək fondu hesabına olmamalıdır. Yeni maliyyə mənbəyinin tapılması məqsədilə sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatların birgə məqsədli fəaliyyətinə üstünlük verilməlidir. Ölkədə həyata keçirilən iqtisadi və investisiya layihələrində, iri təsərrüfat subyektlərinin, xarici təşkilatlarının müxtəlif yönümlü audit və konsaltinq xidmətlərinin görülməsi üzrə aparılan müsabiqələrdə, tenderlərdə milli audit qurumlarının maddi-texniki və intellektual imkanlarını birləşdirməklə birgə iştirakı və Auditorlar Palatasının onların belə mühüm tədbirlərdə iştirakını tənzimlənməsi, müvafiq yönümlü fəaliyyətin koordinasiyasını həyata keçirməsi zəruridir. Peşəkar sərbəst auditorlara, audit təşkilatlarına qeyd edilən tədbirlərdə iştirak məqsədilə onların Palata tərəfindən maliyyələşməsi məsələsinə də baxıla bilər. Bu məqsədlə, sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının iri və dövlət səviyyəsində keçirilən auditor xidmətlərinin aparılmasında iştirakı ilə bağlı təqdim etdiyi sənədlər paketinin ekspertizası və onun iqtisadi səmərəliliyinin Palata tərəfindən qiymətləndirilməsi və yüksək səviyyəli tələblərə cavab verən belə biznes layihələrinin kreditləşməsinin həyata keçirilməsi də məqsədəuyğundur. Belə kreditləşmə tədbiri

Auditorlar Palatasında zəruri məqsədlər üçün mikrokreditləşmə sxeminin yaradılmasını gündəmə gətirir. Xidmətin inkişafı məqsədilə ilkin fəaliyyət dövründə ehtiyacı olan sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları üçün Palata tərəfindən «biznes inkubator» modelinin təşkili də məqsədəuyğundur. Auditor xidmətinin inkişafı məqsədilə Auditorlar Palatasında xidmət üzrə infrastruktur şəbəkəsinin təşkili vacibdir və müvafiq infrastruktur şəbəkəsi sərbəst auditorlara və audit təşkilatlarına aşağıdakı xidmətlərin göstərilməsini təmin edə bilər:

- Audit xidmətinin təşkili və aparılması üzrə əməli köməkliyin göstərilməsi;
- Xidmətin göstərilməsində yaranmış mürəkkəb vəziyyətin aradan qaldırılması üzrə məsləhətlər verilməsi;
- Audit xidməti, vergi, iqtisadi qanunvericilik sahəsində son dəyişikliklərin, yeniliklərin çatdırılması və bu məqsədlə sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları üçün «qaynar xəttin» yaradılması;
- Beynəlxalq təcrübədə olan informasiyanın onlara mütəmadi çatdırılması;
- Müxtəlif yönümlü hüquqi xidmətlərin göstərilməsi, məsləhətlərin verilməsi;
- Xidmətin təbliği üzrə fəaliyyətin genişləndirilməsi.

Müasir auditin imkanları informasiya riskini tam azaltmağa zəmin yaratmır və bu kimi səbəblər bəzi auditor yoxlamalarını keyfiyyətinin qeyri-qənaətbəxş səviyyəsinə endirə bilər. Məhz bu məqsədlə auditor fəaliyyəti üzərində sistemli nəzarəti həyata keçirmək, auditə keçirilən şəxslərin hesabatlarının keyfiyyətini yoxlamaq son dərəcə vacibdir. Sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin keyfiyyət kənar nəzarət sisteminin (Auditorlar Palatasının) yoxlama obyektinə olsa da, belə yoxlamaları keçirmək hüququnu peşəkar auditor birliklərinə də həvalə etmək mümkündür. Keyfiyyətə nəzarətin ümumi sistemi və hətta ünsürləri auditor fəaliyyətinin son dərəcə spesifik və incə sahəsidir. Keyfiyyətə nəzarətin hansı konkret prosedurlarının məqbul omlası bir çox amillərdən, auditor təşkilatının ölçülərindən, 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» (İSA-1005 «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» firmaları tərəfindən, habelə daha «çevik» olan bir neçə iri auditor təşkilatı tərəfindən ələ keçirilir) təcrübə bizim ölkəyə də bir növ xasdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, yüz və yüzdən çox ofisi olan və çoxsaylı iri transmilli subyektlərə xidmət edən «böyük dördlüyə» aid ölkədə fəaliyyət göstərən beynəlxalq firmaların işinin keyfiyyətinə nəzarət prosedurları son dərəcə dəqiq və kompleks metodoloji bazaya əsaslandırılmalıdır. Bu porsedurlar 3-5 nəfərin çalışdığı, bir-iki nölü lisenziya üzrə istehsal kommersiya fəaliyyətinin bir və ya iki sahəsində xırda yoxlamalar sahəsində ixtisaslaşan yerli kiçik təşilatların 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, təşkilat daxili nəzarətdən başlamaq daha düzgün olardı. Təşkilatın hər bir üzvünün şəxsi keyfiyyətlərinə (məsələn, müstəqilliyi, dürüstlüyü, obyektivliyi, xidmətin məxfililiyini təmin etmək bacarığı), heyətin sifarişçilərindən qeyri-asılılığına tərtib olunan sorğular üzrə vaxtaşırı qiymətləndirilmələr aparmaqla nəzarət oluna bilər.

Belə sorğu vərəqələrinin (anketlərin) sualları auditorların yoxlanılan təsərrüfat subyektlərinin, auditori 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, muzzla tutulan mütəxəssis də) «müstəqillik anketi»nin suallarına cavab verməlidir. Audit təşkilatının rəhbərliyi belə bir informasiyanı əldə edib, yeniləşdirərək cari ildə heyəti elə bölməlidir ki, əməkdaşlar xidmət göstərilmək üçün uyğun gəlməyən sifarişçiyə xidmət göstərməsinlər.

Audit təşkilatının yoxlamada iştirak edən əməkdaşlarının ixtisas səviyyəsi və peşə səriştəliyi keyfiyyətə nəzarətin ən mühüm ünsürlərindən biridir. Bu strateji məqsədə nail olmaq yeni kadrların seçilməsi və heyətin ixtisasının artırılması baxımdan 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 işlənilib hazırlanmasından, hər bir əməkdaş tərəfindən bu proqramların yerinə yetirilməsinə nəzarətdən ibarət olmalıdır. Heyətin peşəkarlıq baxımından təkmilləşdirilməsi fasiləsiz olmalıdır. Məsələn, bütün heyət öz işini kompüterlərdə yerinə yetirmək üçün peşəkarlıq baxımından yetərinə inkişaf etməlidir, bunun üçün isə hər bir mütəxəssis il ərzində 40 saatdan artıq, həmçinin kadr məsələləri üzrə məsul işçinin tövsiyələrinə əsasən, əlavə saatlar üzrə təlim keçməlidir.

Əməkdaşların xidmətlərinin keyfiyyət məsələləri üzrə irəliləyişi sifarişçilərə göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəlməsinə yönəlir. Onların vəzifədə irəliləyiş siyasəti təminat

verməlidir ki, heyət həqiqətən də ixtisaslıdır və təkcə tutduğu vəzifəyə deyil, həm də yeni vəzifələrə layıqdır. 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 sərəri peşə verdişlərinə (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 qrafikinə təsdiq olunması və heyətin auditi keçirilən müvafiq subyektlər üzrə bölüşdürülməsi faydalı ola bilər. Daha yaxşı olardı 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.

Xidmətlərin 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.

Praktik 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 artırılmalıdır ki, auditor riskinin şərtlərinə riayət olunsun, həm

də onların müstqilliyi təmin olunmaqla, sifarişçinin sifariş verdiyi xidmətlərin tam həcmi təmin edilsin. Audit təşkilatı tərəfindən xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi firmadaxili standartların hazırlanmasını da zəruriləşdirir. Müvafiq firmadaxili standartlarda əvvəlki auditin nəticələrini, rəhbərliyin verdiyi qiymətdən ibarət şərh, mövcud sifarişçinin fəaliyyətinin qiymətləndirilmə vəziyyətini xarakterizə edən sənədləri nəzərdə tutmaq olar. Aydın ki, auditor fəaliyyətinin keyfiyyətinə nəzarət audit 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, audit təşkilatı, sərbəst auditor keyfiyyətə nəzarət prosedurlarını ən azı hər il yoxlamalıdır ki, mövcud keyfiyyət prosedurlarının yerinə yetirilməsinə əmin olsun.

Audit xidmət bazarında sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının reytingini daha aydın qiymətləndirmək üçün geniş 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 edilməlidir. Belə yanaşma xidmət bazarında sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının reytinginin müəyyən edilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edəcəkdir.

Maliyyə fəaliyyətinin baza göstəricilərinə aşağıdakılar aid oluna bilər: maliyyə dayanıqlığı göstəriciləri, maliyyə vəziyyəti əmsalları və s. Maliyyə fəaliyyətini xarakterizə edən göstəriciləri belə sistemləşdirmək məqsədəuyğundur:

- İl ərzində auditor fəaliyyəti sahəsində görülmə işlər (xidmətlər) üzrə əldə olunan gəlirlər;
- Əvvəlki il ilə müqayisədə auditor xidmətlərində gəlirin nisbi artımı;

- İl ərzində bütün fəaliyyət növlərindən məcmu gəlir, o cümlədən, xidmətlərdəki gəlirin payı: audit xidmətləri; konsaltinq xidmətləri; qiymətləndirmə fəaliyyəti və s.;
- 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.

Daxili resurs amillərinə aşağıdakıları aid etmək zəruridir:

- Audit xidmət bazarında təşkilatın, sərbəst auditorun iş müddəti;
- Auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün verilmiş lisenziyanın mövsümlüyi;
- Mövcud patentlər, qeydə alınan əmtəə (xidmət) nişanları və s.;
- Ştat üzrə əməkdaşların sayı (cari dövr üçün işçilərin ümumi siyahı sayı);
- İxtisaslı auditorların ştatda sayı;
- Cəlb olunan auditorların sayı;
- Əsas fəaliyyət növləri;
- Xidmət növləri üzrə ixtisaslaşma səviyyəsi.

Audit təşkilatının və sərbəst auditorun fəaliyyətinin inkişafına və irəliləyişinə yönəldilmiş göstəricilər sistemində aşağıdakılar nəzərdə tutulmalıdır:

- ✓ Reklam büdcəsinin olması və onun həcmi;
- ✓ İctimaiyyətlə, sifarişçilərlə əlaqələr fəaliyyətdə tətbiq olunan texnologiya və alətlərin (internet sayt və s.) mövcudluğu;

Xarici resurs amillərinə həmçinin aşağıdakılar şamil oluna bilər:

- Affilə olunmuş şirkətlərin sayı (qrupa daxil olan şirkətlərlə affilə edilmə dərəcəsi; filialların, nümayəndəliklərin, törəmə firmaların mövcudluğu);
- Xidmət göstərilən ərazi;

- Xidmət göstərilən xalq təsərrüfatı sahələri;
- İqtisadiyyatın müxtəlif sektorlarında sifarişçilərin xüsusi şəkisi.

Bu xidmətin ölkədə inkişafında ən mühüm istiqamətlərdən biri 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, 2002-ci ilin avqust-sentyabr aylarından başlayaraq sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafı ilə bağlı qəbul edilən qanunvericilik sənədlərində və iqtisadi inkişaf proqramlarında sahibkarlığın regional inkişafını onun zəruri infrastruktur sahələrinin birgə iştirakı ilə təmin etmək vacib şərt kimi qeyd olunur. Bu infrastruktur sahələrindən ən zərurisi kimi auditor xidməti sahibkarlığın inkişafı ilə bilavasitə bağlı olduğu üçün onun bölgələrdə təşkili və inkişafı xüsusi zərurətdən irəli gəlir.

Ölkə Prezidentinin, «Azərbaycan Respublikasında sosial-iqtisadi inkişafın sürətləndirilməsi tədbirləri haqqında» 24 noyabr 2003-cü il tarixli Fərmanında da bu vacib məsələyə xüsusi diqqət yetirmişdir. Regionların yerli resursları və digər amillər nəzərə alınmaqla, onların sosial-iqtisadi inkişafı məqsədilə müvafiq dövlət proqramlarının hazırlanması müddəası Prezident Fərmanında regional sosial-iqtisadi inkişafa xüsusi diqqət yetirildiyini bir daha aydın əks etdirir. Məhz regional inkişaf istiqamətində həyata keçiriləcək dövlət səviyyəsində mühüm tədbirlər regionun iqtisadi inkişafına, sahibkarlıq subyektlərinin sayının artmasına və onların fəaliyyətinin genişləndirilməsinə təsir etməklə, digər sahələrlə birgə əhəmiyyətli rol oynayacaq auditor xidmətlərinin təşkilinə və inkişafına da əməli təsir göstərəcəkdir.

Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, regional inkişafın, onun istehsal və infrastruktur sahələrinin, o cümlədən auditor

xidmətinin inkişafının düzgün və səmərəli həllinin əsasında, ilk növbədə hər bir bölgənin, ərazinin yerli təbii sərvətlərindən, potensial imkanlarından məqsədəuyğun və düzgün istifadə etməklə, ölkənin çoxşaxəli və geniş tərkibli iqtisadi inkişafı durur. Azərbaycanda müstəqillik əldə olunduqdan sonra iqtisadiyyatda ümumi dirçəliş və yüksəliş mühitinin formalaşması və aparılan iqtisadi islahatlar nəticəsində əsas kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı böyük həcmdə artsada, emal və digər müəssisələrin zəif bərpası əksər rayonlarda sənaye və digər müvafiq sahələrin, infrastrukturun, o, cümlədən auditor xidmətinin inkişafına imkan verməmişdir. Bütün bu inkişaf meyli nəticəsində Bakı-Sumqayıt bölgəsi ölkə iqtisadiyyatında yüksək hakim mövqeyə malik olmuşdur.

Regional səviyyədə infrastruktur sahələrinin, o cümlədən auditor xidmətinin inkişafı ciddi problemlərlə üzləşməkdədir. Mərkəzləşmiş planlı idarəetmə və iqtisadi inkişaf sistemindən fərqli olaraq, bazar infrastruktur sahələrindən biri olan auditor xidmətinin regional təşkili və inkişafı bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun həyata keçirilməkdədir. Məhz bu baxımdan özəl sahibkarlıq sahəsi kimi fərqlənən audit xidməti şəbəkəsini məcburi və pərakəndə qaydada inkişaf etdirmək qeyri-mümkündür. Bu ilk növbədə xidmətə olan tələbatla əsaslı şəkildə bağlıdır. Xidmətə olan tələbatın artımında region və bölgələrdəki təsərrüfat subyektlərinin sayı və onların mövcud maliyyə-iqtisadi durumu əsas amil kimi qiymətləndirilməlidir.

Hazırdakı olan vəziyyətin təhlili göstərir ki (18), ümumi sosial-iqtisadi inkişaf səviyyəsinin aşağı olması üzündən ölkənin əksər regionlarında yeni müəssisələrin, sahibkarlıq subyektlərinin yaradılması prosesi çox ləng getmiş, fəaliyyət göstərən subyektlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti, vəziyyəti qeyri-qənaətbəxş olmuşdur. Təbii ki, bu amil özünü auditor xidmətlərinin təşkili və inkişafı üçün də əsas əngəl, problem kimi göstərməkdədir. Bu mühüm problemin uğurlu həlli istiqamətində dövlət səviyyəsində həyata keçirilməsi nəzərdə tutulan tədbirlər yaranmış mövcud çətinliklərdən çıxışa olan inamı artırmaqdadır.

Azərbaycanın dönməz xarakter almış davamlı inkişaf, xüsusən neft strategiyası məqsədlərinin ardıcıl olaraq, mərhələ-mərhələ gerçəkləşdirilməsi, ölkə iqtisadiyyatının başqa sahələrinin dirçəlişinə, iri miqyaslı neft müqavilələrinin yaratdığı əlverişli şərait respublikanın regionlarında məhsuldar qüvvələrin sürətli artımı üçün geniş imkanlar açır. Hər şeydən əvvəl, nəzərə almaq lazımdır ki, regionlarda bir çox sahələrin inkişafı üçün zəruri ilkin yerli zəmin yaranmışdır. Belə əlverişli mühitdən bəhrələnərək auditor xidmətinin ölkənin 13 bölgəsində təşkili və inkişafı mümkün olmuşdur.

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 xüsusi zərurətdən irəli gəlir. 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, audit təşkilatlarına zəruri maddi-texniki köməkliyin göstərilməsi bu bölgələrdə xidmətin inkişafında stimullaşdırıcı amil kimi əhəmiyyətlidir.

Ölkə regionlarında istehsalın 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, regionalrda 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 əsaslı rol oynaya bilər. Belə ki, bu inkişaf meyli məcburi auditor xidmətləri ilə yanaşı, məsləhət-konsaltinq xidmətlərinin istifadəsini (biznes-proqramların hazırlanması, iqtisadiyyat, mühasibat uçotu, vergi üzrə xidmətlərin göstərilməsi, idarəetmə uçotunun təşkili və s.) genişləndirmək imkanlarına malikdir.

Məlumdur ki, indiyə qədər ölkədə sahibkarlığın arzu olunan səviyyədə inkişaf etməməsinin başlıca səbəblərindən biri maliyyə vəsaitlərinin məhdudluğu ilə əlaqədardır. Bu nöqtəyi-nəzərdən, 2003-2005-ci illərdə sahibkarlığın inkişafı üçün dövlət büdcəsindən ilk dəfə çox böyük miqdarda 250 milyard manat həcmində vəsaitin ayrılması müstəsna əhəmiyyətə malikdir. Bu, məbləğin bir neçə dəfə artırılması özəl sektorun fəaliyyətinin genişlənməsinə, ümumi iqtisadi inkişafa onun töhfəsinin artmasına dövlətin nə qədər ciddi diqqət yetirdiyini göstərir.

Ölkədə yeni yaradılan bələdiyyə qurumları regionların inkişafında mühüm rol oynamaqdadır. Ölkənin demokratiya yolu ilə inkişafının bariz nümunələrindən biri - yerli öüzünüidarə orqanı olan bələdiyyələrin geniş fəaliyyəti, regionların sosial-iqtisadi yüksəlişi üçün çox böyük təsir imkanlarına malik olmasıdır. Bələdiyyələr haqqında qanunvericiliyə əsasən, onlar malik olduqları kifayət qədər əmlak, torpaqlar, yerli büdcə və büdcədən kənar fondlar hesabına geniş iqtisadi fəaliyyətlə məşğul olması, zəruri istehsal sahələrinin, xidmət sferasının inkişafına güclü təkan verə bilməsi, təkcə mənsub olduqları inzibati rayonlar çərçivəsində deyil, tərkibində olduqları müvafiq bölgələr üçün həlli zəruri olan birgə böyük layihələrin həyata keçirilməsində də öz səy və imkanlarını birləşdirməklə, ümumi tərəqqiyə nail olunmasıdır. 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 bölgələrdə inkişaf istiqamətləri müəyyənləşdirilərkən onu regionun sosial-iqtisadi inkişafı ilə əlaqələndirmək əsas şərtlərdən biri olmalıdır. 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

imkan verəcəkdir. Belə zəngin tədqiqat auditor xidmətinin mövcud və perspektiv inkişafı, onun real əsaslar üzrə təşkilin təmin olunması baxımdan vacib şərtidir.

Xidmətin inkişaf istiqamətlərini müəyyənləşdirmək üçün regionda zəruri müşahidələrin aparılması, monitorinqlərin keçirilməsi, ələxsus 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 iki istiqamətliyyəsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Birinci istiqamətə regionlarda xidmətin təşkili və inkişafı ilə bağlı Auditorlar Palatası tərəfindən görülməsi nəzərdə tutulan zəruri tədbirlər (texniki-təşkilatı tədbirlər, kadr təminatı, regional görüşlərin-seminarların keçirilməsi, metodik təminat və s.), ikinci istiqamətə isə xidmətin təşkilinə və inkişafına region, bölgə rəhbərliyi tərəfindən göstərilən köməklik, yardım tədbirləri (təsərrüfat subyektlərinin auditor xidmətlərinin geniş tərkibdə istifadə üzrə tədbirlərin görülməsi, məcburi audit subyektlərinin auditdən yayınmaların qarşısının alınması və s.) aid edilə bilər. Auditin regional inkişaf perspektivlərinin müəyyənləşdirilməsində üstünlük verilən əsas istiqamətləri sxem 5-dəki kimi sistemləşdirmək zəruridir.

Audit xidmətinin regional inkişaf istiqamətləri

▪ İstehsal və infrastruktur sahələrinin mövcud vəziyyəti, biznes-işgüzar mühitin qiymətləndirilməsi	
▪ Regionda və qonşu bölgədə sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının sayı	
▪ Bələdiyyələrin sayı və onların maliyyə-iqtisadi imkanlarının qiymətləndirilməsi	
▪ Audit xidmətindən istifadəyə ehtiyacı olan (məcburi və könüllü) təsərrüfat subyektlərinin sayı və maliyyə imkanları	
▪ Xidmətin növlərinə olan tələbata ehtiyacın müəyyənləşdirilməsi	
▪ Region və bölgələrdə fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlar və audit təşkilatları üzrə zəruri güzəştlərin tətbiq edilməsi	
▪ Regionlar auditor mərkəzlərinin yaradılması (hər regionda xidmətin təşkili mümkün olmadıqda)	
▪ Audit xidmətinin regional təbliğatının genişləndirilməsi	
▪ Sahibkarların marifləşdirilməsi və treninqlərində onlara audit xidmətində istifadə zərurətinin geniş aşılması	

5.2. Audit xidmətinin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi

Azərbaycan Respublikasında bazar münasibətlərinin inkişafı, ölkədə həyata keçirən islahatlar, sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsi istiqamətində görülən tədbirlər audit xidmətinin, xüsusilə də onun normativ-hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi, bu sahədə olan qanunvericilik və normativ sənədlərin beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılmasını xüsusi zərurətə çevirməkdədir. Auditin inkişaf problemləri üzrə aparılan araşdırma və tədqiqatlar, müasir beynəlxalq təcrübə «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunda aşağıdakı dəyişikliklərin edilməsini ön plana çəkir:

Qanun 2-ci maddəsinin birinci bəndində, audit anlayışının aşağıdakı kimi verilməsi zəruridir:

«Audit geniş mənada ölkədə həyata keçirilən iqtisadi-maliyyə proseslərini qiymətləndirən, bu proseslər haqqında cəmiyyət üzvlərinə, maraqlı tərəflərə obyektiv və şəffaf informasiya çatdıran bazar-infrastruktur formasıdır. Audit həmçinin, təsərrüfat subyektləri tərəfindən aparılan maliyyə-təsərrüfat və digər təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud qanunvericiliyə, hüquqi-normativ sənədlərə uyğunluğunu yoxlayıb, qiymətləndirən, onların dürüstlüyünə rəy verən müstəqil nəzarət formasıdır.»

Qanunun 2-ci maddəsinin sonunda məcburi auditdən keçməli onun subyektlərin aşağıdakı ardıcılıqla sistemləşdirilərək, verilməsi qanun təkmilliyi baxımından zəruridir:

“Məcburi auditdən keçməli olan subyektlər:

- Açıq və qapalı tipli səhmdar cəmiyyətləri;
- Məhdud Məsuliyyətli Cəmiyyətlər;
- İnvestisiya və büdcədən kənar fondlar, xeyriyyə fondları;
- Neft fondu;
- Banklar və maliyyə-kredit təşkilatları;
- Kredit ittifaqları;
- Birjalar;
- Xarici investisiyalı müəssisələr;
- Holding şirkətləri;

- Qiymətli kağızlar emitentləri;
- Kredit və innovasiya cəlb etmiş təsərrüfat subyektləri;
- İnvestisiya və inovasiya layihələrinin həyata keçirilməsi üzrə müəyyən olunmuş tenderlərdə, konkurslarda qalib gəlmiş təsərrüfat subyektləri;
- Bələdiyyələr;
- Dövlət əmlakının özəlləşdirilməsi prosesində iştirak;
- Ödəniş qabiliyyətsizli və müflis elan olunmuş təsərrüfat subyektləri;

- Aktiv və passivlərində verilən maddələri, sonrakı bölgünü aparmadan, yalnız ümumi məbləğdə göstərəcək hüquqi şəxslərin yekun gününədək on iki ay ərzində balansının son məbdəği beş milyard manat və ya dövriyyədən mədaxilinin son məbləği iki milyard beş yüz milyon manat müəyyən edilən təsərrüfat subyektləri;

-Fiziki və hüquqi şəxslərin ayırmaları, vəsaitləri hesabına nizamnamə kapitalının vəsaitlərin həcmi 25%-dən artıq olan subyektlər;

-Qeyri-hökumət təşkilatları və siyasi partiyaları”

Məcburi audit subyektlərinin hazırda bir sıra qanunvericilik sənədlərində qeyri-sistemli şəkildə, məsuliyyət norması müəyyən olunmadan verilməsinin aradan qaldırılması məqsəduyğundur. Zənnimizcə, dünya təcrübəsində olduğu kimi auditor xidmətini tənzimləyən «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanununda da bu subyektlərin tam siyahısının verilməsi daha zəruridir. Həmçinin, qanunun 2-ci maddəsində audiddən keçməli olan məcburi audit subyektlərinin sonradan məcburi audiddən yayınmalarının qarşısını hüquqi cəhətdən alınması məqsədilə qanunda aşağıdakı bəndin verilməsi bu sahədə məsuliyyətin artırılmasına və ölkədə son vaxtlar maliyyə intizamının gücləndirilməsi və korrupsiya, iqtisadi cinayətkarlığın aradan qaldırılması üzrə qəbul edilən hüquqi-qanunvericilik sənədlərinin daha çevik icrasının təmin edilməsi baxımdan xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

«Məcburi audiddən keçməkdən yayınan təsərrüfat subyektləri və digər qurumlar minimum əmək haqqının 100 mislindən 500

mislinədək cərimə olunur, həmçinin təsərrüfat subyektlərinin və ya qurumun rəhbəri qanuvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyətə cəlb edilir. Cərimənin ödənilməsi təsərrüfat subyektini və ya qurumu məcburi auditdən keçməkdən azad etmir». Müvafiq cəza sanksiyasının, həmçinin «İnzibati Xətalər Haqqında» və «Cinayət Məcəlləsində də öz əksini tapması hüququ baxımdan xüsusi əhəmiyyətli sayılır.

Qanunun 3-cü «Auditor xidməti» maddəsinin birinci bəndinin aşağıdakı kimi daha konkret və yığcam verilməsi məqsəduyğundur.

«Təsərrüfat subyektlərində müqavilə əsasında maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti sahəsində yoxlama, ekspertiza, təhlil aparmaq və yazılı rəy vermək, subyektin təsərrüfat fəaliyyətinin təşkili və təkmilləşdirilməsi ilə bağlı auditorun peşə fəaliyyətinə (auditor təşkilatının nizamnamə məqsədlərinə) uyğun olaraq maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində digər xidmətlər göstərmək auditor xidməti hesab edilir».

Həmin maddədən sonra aşağıdakı bəndlərin də qanuna əlavə olunması müvafiq maddənin tamlığı baxımından zəruri hesab edilə bilər:

- «Auditor fəaliyyətinə auditin metodik və təşkilati təminatı, auditor yoxlamasının praktik baxımdan aparılması və digər auditor xidmətlərinin göstərilməsi aiddir.

Auditin aparılması üzrə çəkilmiş xərclər əmtəənin, xidmətin (işin) maya dəyərinə aid edilir».

Qanunun 5-ci «Auditor təşkilatı maddəsi»nin beynəlxalq audit təcrübəsinə uyğun olaraq, auditin prinsipləri, xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsi və aşağıdakı redaksiyada verilməsi zəruridir:

1. «Auditor təşkilatı Auditorlar Palatasının verdiyi lisenziya əsasında Azərbaycan Respublikasının ərazisində auditor fəaliyyətinə uyğun xidmət göstərmək hüququnu əldə etmiş hüquqi şəxsdir.
2. Audit təşkilatı dövlət, qeyri-dövlət orqanları, qeyri-hökumət təşkilatları tərəfindən və ya onların təsisçiliyi ilə yaradıla bilməz.

3. Audit təşkilatı açıq tipli səhmdar cəmiyyəti istisna olmaqla istənilən təşkilatı-hüquqi formada yaradıla və fəaliyyət göstərə bilər.
4. Audit təşkilatının nizamnamə kapitalının 51%-dən az olmayan hissəsi bir və ya bir neçə lisenziyalı auditora məxsus olmalıdır, (xarici auditor təşkilatlarının auditor müəssisəsi, firmanın və ya törəmə müəssisəsinin yaradılması istisna olmaqla).
5. Audit təşkilatının tərkibində (ştatında) ən azı 3 lisenziyalı auditor olmalıdır.
6. Audit təşkilatının rəhbəri, yalnız auditor ola bilər.
7. Audit təşkilatı qanunvericiliklə müəyyən edilən məbləğdə nizamnamə kapitalına malik olmalıdır.”

Müvafiq maddənin qanuna əlavə olunması Mülki Məcəllənin hüquqi şəxslərin yaradılması ilə bağlı maddəsində müəyyən əlavənin edilməsini zəruriləşdirir.

Audit xidmətində peşəkar və səriştəli kadrların fəaliyyət göstərməsi, onların yüksək peşə-etik normalarına malik olması zərurəti nəzərə alınb, auditor olmağın şərtləri qaydalarının da təkmilləşdirilməsi vacibdir. Artıq belə peşəkar etik tələblər auditin təşəkkül tapdığı ölkələrin təcrubəsində öz əksini tapmışdır. Məhz bu baxımdan qanunun 6-cı maddəsinin adının dəyişdirilərək «Auditor olmağın şərtləri» başlığı altında verilməsi və həmin maddənin aşağıdakı yeni redaksiyadakı kimi qeyd olunması məqsədəuyğundur:

«Azərbaycan Respublikasında auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququnu əldə etmək üçün aşağıdakılar şərtlər tələb olunur:

- Azərbaycan Respublikasının vətəndaşı olmaq;
- Məhkəmənin qanuni qüvvəyə minmiş hökmü ilə maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində müəyyən vəzifələr tutma və ya müəyyən fəaliyyət ilə məşğul olma hüququndan məhrum edilmək və ya bu növ cəza ilə bağlı məhkumluluğun qanunvericilikdə müəyyən edilmiş qaydada ödənilməsi;

- Fiziki və əqli cəhətdən sağlam olmaq, fiziki və zehni cəhətdən əmək fəaliyyəti ilə məşğul olmaq imkanlarına malik olmaq, narkotik, toksik və psixotrop maddələrdən istifadə etməmək, həmçinin mütəmadi alkoqollu içkilərdən istifadə etməmək və bu haqda tibbi arayışın olması;
- Müəssisə və təşkilatlarda daxili auditor, təftiş, maliyyə-mühasibat və hüquq sahələrində çalışmış peşəkar fəaliyyətinin, vəzifəsinin yerinə yetirə bilməməsi və ya inzibati-məsuliyyət normalarının pozduğuna görə tutduğu vəzifədən azad edilmiş və həmin vəzifəsindən azad olunmasından üç il müddət keçmiş şəxslər;
- Mühasibat üçotu, maliyyə, iqtisadçı, audit və hüquqsünas ixtisaslarından biri üzrə magistr ixtisas-təhsil səviyyəsində ali təhsilə malik olmaq;
- Son əmək fəaliyyəti üzrə audit təşkilatında, sərbəst auditorun yanında assistent kimi 3 il fəaliyyət göstərmiş, əmək stajına malik olmaq və ya maliyyə-mühasibat, vergi və hüquq sistemində 5 illik əmək stajına malik olmaq;
- Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən imtahanları müvəffəq vermək.

Öz ölkəsində auditor xidməti ilə məşğul olmaq hüququ olan xarici ölkə vətəndaşı Auditorlar Palatasının rəsmi icazəsi ilə həmin hüquqdan Azərbaycan Respublikasının ərazisində istifadə edə bilər.”

Qanunda lisenziyanın verilməsi ilə bağlı maddənin də təkmilləşdirilərək aşağıdakı redaksiyada verilməsi məqsədəuyğundur:

«Auditor xidməti ilə məşğul olmaq üçün sertifikatın və lisenziyanın verilməsi.

1. Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququnu əldə etmək üçün müəyyən olunmuş imtahanları müvəffəq vermiş şəxsə Auditorlar Palatası tərəfindən sertifikat verilir. Yalnız, sertifikata malik şəxs mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq lisenziya almaq üçün Auditorlar Palatasına müraciət edə bilər.

2. Verilmiş sertifikat beş il müddətinə qüvvədədir və onun qüvvədə olma müddəti keçirilmiş imtahanların nəticələri rəsmən elan olunduğu müddətdən sayılır.
3. Sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları dövlət qeydiyyatına alındıqdan sonra 5 il müddətinə verilən lisenziya əsasında fəaliyyət göstərirlər.
4. Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ əldə etmiş, sertifikata malik şəxs lisenziya almamışdan əvvəl «auditor andı»nı içməli və bu and yazılı mətn şəklində, auditorun imzası ilə təsdiqlənərək, Auditorlar Palatasında saxlanılmalıdır.
5. Sərbəst auditor və ya auditor təşkilatında fəaliyyət göstərən auditor öz peşə məsuliyyətini sığortaladıqdan sonra auditor fəaliyyəti ilə məşğul ola bilər.”

Audit xidməti üzrə təcrübə bu xidmətin tənzimlənməsində ictimai və peşəkar qurumların fəaliyyətini danılmaz edir. Audit xidmətinin tənzimlənməsi sahəsində ictimai və peşəkar qurumların yaradılması bu sahədə məsul dövlət orqanlarının fəaliyyətinin daha səmərəli təşkilinə, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə, auditorun peşə nüfuzunun qorunmasına, xidmət bazarında neqativ halların aradan qaldırılmasına, mütərəqqi audit təcrübəsinin ölkədə yayılmasına, qanunvericilik və hüquqi-normativ bazanın təkmilləşdirilməsi kimi mühüm məsələlərin həllinə daha yaxından köməklik göstərə bilər. Məhz bunun nəticəsidir ki, artıq auditin inkişaf etdiyi əksər ölkələrdə belə qurumların fəaliyyəti və onların xidmətin tənzimlənməsində yaxından iştirakı demokratik proseslərin bir təzahür forması kimi yüksək qiymətləndirilir. Eyni zamanda auditin keyfiyyətinə nəzarətin təşkili və bu sahəyə yeni yaradılacaq Auditorların Peşəkar İctimai Birliklərinin cəlb edilməsi vacib məsələdir. Bu baxımdan qanunda “Auditin keyfiyyətinə nəzarət” adlı aşağıdakı maddənin verilməsi məqsədəuyğundur.

«Auditin keyfiyyətinə nəzarət

1. Auditin keyfiyyətinə nəzarət Auditorlar Palatası və Auditorlar Palatası ilə razılaşdırılmaqla Auditorların Peşəkar İctimai Birlikləri tərəfindən həyata keçirilir.

2. Hər bir sərbəst auditor və auditor təşkilatı üç ildə bir dəfə keyfiyyət yoxlamasından keçməlidir.
3. Sərbəst auditorun və audit təşkilatının yüksək peşəkar fəaliyyəti, xidmət bazarında nüfuzu nəzərə alınmaqla onlara keyfiyyət yoxlamasının tətbiqi sahəsində güzəştlər tətbiq edə bilər.
4. Sərbəst auditor və audit təşkilatı müflisləşmə şəraitində olmamalıdır, onların maliyyə-təsərrüfat vəziyyəti auditor xidmətinə tələb olunan keyfiyyət şərtləri daxilində keçirməyə imkan verməlidir.
5. Hər bir sərbəst auditorun və audit təşkilatının keyfiyyət üzrə öz daxili nəzarət sistemi olmalıdır.
6. Hər bir sərbəst auditorun və audit təşkilatının apardıqları auditlərin keyfiyyətin nəticələrinə dair informasiyalar yekunlaşdırılaraq, konkret şəkildə Auditorlar Palatasının saytında yerləşdirməli və bu haqda məlumat müvafiq mətbuat-informasiya orqanlarında nəşr etdirilməlidir.”

Mövcud qanunda auditorun peşə məsuliyyətinə yanaşma məsələsi də xüsusi diqqət tələb edir. Zənnismizcə, ölkədə auditin inkişaf təcrübəsini, auditin inkişaf etdiyi ölkələrdə baş verən prosesləri tədqiq edərək, auditorların məsuliyyətinin daha aydın və konkret baxımdan müəyyən edilmə zərurəti yaranmışdır. Xüsusilə, auditorun əmlak və sığorta məsuliyyətinin qanunda öz əksini tapması daha məqsədəuyğun sayıla bilər. Məhz bütün bu amilləri nəzərə alaraq qanunun 14-cü «Auditorların məsuliyyəti» maddəsinin aşağıdakı kimi yeni redaksiyada verilməsi zəruridir:

«Auditorların məsuliyyəti»

1. Auditor və audit təşkilatı öz vəzifələrini lazımınca yerinə yetirmədikdə Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinə və sifarişçi ilə bağlanmış müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq cinayət və əmlak məsuliyyətinə cəlb edilə bilərlər.
2. Cinayət məsuliyyəti dövlət və ictimai əmlakın talanmasında, oğurlanmasında sifarişçiyə köməklik göstərdikdə, dövlətin, ictimaiyyətin və digər maraqlı tərəflərin maddi maraqlarına ciddi zərər vurmaqla başa gələn saxta rəy verməklə nəticələndikdə tətbiq edilə bilər.

3. Keyfiyyətsiz auditin nəticəsində sifarişçiyə vurulan zərərə görə auditor əmlak məsuliyyəti daşıyır və məhkəmənin qərarına əsasən, mövcud qanunvericiliyin tələblərinə müvafiq olaraq, auditordan (auditor təşkilatından) sifarişçinin xeyrinə bu kimi iddalar təmin edilir: vurulmuş zərərin tam həcmində ödənilməsi; təkrar auditin keçirilməsi üçün xərcin ödənilməsi; audit sifarişçisinin xeyrinə cərimənin ödənilməsi.

4. Auditor və audit təşkilatı auditorlarının maddi məsuliyyətinə öz xüsusi vəsaitləri hesabına və sığorta təşkilatı tərəfindən auditorların peşə məsuliyyətini sığortalamaqla təminat verir. Sərbəst auditorlar həm öz xüsusi vəsaitləri, həm də sığorta təşkilatında peşə məsuliyyətini sığortalamaqla maddi məsuliyyətinə təminat verir. Auditorların peşə məsuliyyətinin sığortalaması mövcud qanunvericiliyə və auditin normativ-hüquqi sənədlərinə əsaslanmaqla həyata keçirilir.”

Qanunda 15-ci «Auditor xidməti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyaların geri alınması» maddəsinə də aşağıdakı zəruri əlavələrin edilməsi auditin mövcud inkişaf təcrübəsindən irəli gəlir:

“-auditor auditor fəaliyyəti ilə bağlı olmayan digər fəaliyyətlə (elmi, pedaqoji fəaliyyət istisna olmaqla) məsul olduqda;

-auditor üç il peşəkar auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmadıqda;

-auditor fəaliyyətə başladıqdan sonra fiziki və əqli cəhətdən fəaliyyət göstərmək qabiliyyətini üç il və daha artıq müddətə itirdikdə;

-auditor fəaliyyətə başladıqdan sonra ciddi alqollu içkilər, narkotik, toksik, psixotrop maddələr qəbul etdikdə və auditor peşəsinə, şərəfinə ləkə gətirən hərəkətlərə yol verdikdə;

-auditorun və ya auditor təşkilatının maliyyə vəziyyəti onun ödəniş qabiliyyətsizliyinə və müflisləşmə halına səbəb olduqda və bunun nəticəsində sifarişçi qarşısında öhdəliklərini keyfiyyətlə yerinə yetirə bilmədikdə.”

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin tənzimlənməsi və ona nəzarətin daha peşəkar və demokratik prinsiplər üzərində təşkilində ictimai nəzarətin gücləndirilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb

edən məsələlərdəndir. Xüsusilə, auditorlara və audit təşkilatlarına qarşı inzibati cəza sanksiyalarının tətbiqində yeni neytral bir institutun yaradılması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində belə institutlar yaradılmaqla auditin tənzimlənməsinə, ona daha obyektiv və şəffaf nəzarətin təşkilinə xidmət göstərilir. Xüsusilə, belə nəzarət qurumları Auditorlar Palatası ilə sıx təmasda fəaliyyət göstərməklə, Palatanın işinin təkmilləşdirilməsinə, onu artıq inzibati yükədən azad etməyə yardım göstərə bilər. Bu baxımdan qanunun 20-ci «Auditor təşkilatlarının yoxlanılması» maddəsinin aşağıdakı redaksiyada verilməsi məqsədəuyğundur:

«Auditorlar Palatası Auditorların Peşəkar İctimai Birlikləri ilə birlikdə müvafiq qaydada auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin mövcud qanunvericiliyin tələblərinin uyğunluğuna nəzarət edir».

İqtisadiyyat və infrastruktur sahələrində olduğu kimi audit xidmətinin təşkilinin və müasir tələblər baxımından tənzimlənməsi xidmətin inkişafında xüsusi zərurətdən çıxış edir. Audit xidmətinin müasir inkişafını səviyyəsini nəzərə almaqla, xidmətin tənzimlənmə mexanizmlərini səciyyələndirmək mümkündür. Sosial-iqtisadi sahələrdə olduğu kimi auditor xidmətinin tənzimlənməsinin əsas istiqamətlərini aşağıdakı fərqləndirmək məqsədəuyğundur: dövlət-inzibati, bazar-iqtisadi, ictimai-etik. Xidmətin tənzimlənməsinin birinci əsas istiqaməti ilk dövrlərdən mövcud olaraq, fəaliyyətdir. Audit xidmətinin ölkədə tənzimləmə mexanizmi kimi əsas üstünlük də dövlət-inzibati mexanizmə məxsusdur. Dövlət tənzimləmə mexanizmi xidmət bazarının tənzimlənməsində inzibati və iqtisadi tənzimləyici funksiyaları icra etmək iqtidarındadır. Auditin keyfiyyətinin müəyyənəşdirilməsində, auditorlara qarşı tədbirlərin həyata keçirilməsində (lisenziyanın ləğvi, fəaliyyətin dayandırılması, sifarişçiyə dəymiş zərərin ödəniləsi və s.) bu mexanizmin təsir istiqamətləri, tədbirləri çox vaxt uyğunluq təşkil edir.

Audit xidmətinə tənzimləyən məsul dövlət orqanı kimi Auditorlar Palatasının ümumilikdə xidmət bazarına birbaşa güclü vasitələrlə təsir mexanizmi kifayətedici sayıla bilməz. Məsələn,

Milli 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 meşxanizmi kifayət qədər geniş olmaqla, iqtisadi sistemin özünün möhkəmliyini təmin etməli, cəmiyyətdə, iqtisadiyyatda gedən sosail-iqtisadi proseslərin şəffaf və obyektiv prizmadan işıqlandırılmasına təsir göstərməlidir. Audit xidmətinin dövlət-tənzimləmə mexanizminin təşkilində mövcud olan bəzi nöqsanlar iqtisadi hərc-mərcliyin, cinayətkarlığın, vergi və digər öhdəliklərdən yayınmaların artması üçün münbit zəmin yaradır. Bu baxımdan «Auditor xidməti haqqında» qanunun və ölkənin digər müvafiq qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi, auditor-sifarişçi münasibətlərinin daha da təkmil formada təşkli, auditorun fəaliyyət müstəqilliyinin, məsuliyyət səviyyəsini genişləndirilməsi, keyfiyyətsiz auditə, auditor xidmətlərində mənfi meyillərin artmasına qarşı konkret və sərt mübarizə mexanizmin yaradılması vacib məsələ kimi əhəmiyyət kəsb edir. Audit xidmətinin təşkilində dövlət tənzimləmə mexnizminin 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 sisieminin gücləndirilməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərə bilər.

Zənnimizcə, mütərəqqi təcrübədə olduğu kimi ölkənin xidmət bazarında da dövlət tənzimləmə mexanizmini inzibati və iqtisadi tənzimləmə funksiyalarının səmərəli və hormonal inkişafına istiqamətləndirməli, mövcud qanunverici və hüquqi-normativ baza da bu istiqamətlərin qarşılıqlı vəhdətdə inkişafına yardım edilməlidir. Məhz bu baxımdan auditin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirməyimiz bu mühüm amil ilə sıx əlaqədardır.

5.3. Audit xidməti bazarında qiymət siyasətinin formalaşması məsələləri

Audit xidməti bazarının təşkili və inkişafında qiymət amilinin rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Audit xidmətinin dəyəri, onun qiymətinin formalaşması prosesi sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının fəaliyyətini əhatə edib, onu tənzimləyən ən vacib mərhələ sayıla bilər. Xüsusilə, xidmətin dəyərinin formalaşmasında tələskənlik və kortəbiilik sonda xidmətin keyfiyyət meyarlarına təsir edən ən ciddi ünsürə çevrilir. Xidmətin qiymət siyasəti bazarın sivil tələblər üzrə inkişafına təsir edən əsas istiqamətlərdən biri hesab olunur. Həmçinin, xidmətin qiymətinin düzgün və real əsaslar üzərində formalaşması eyni zamanda sərbəst auditorun və ya auditor təşkilatının perspektiv inkişafının müvəffəqiyyətinə də zəmin yaratmış olur. Müasir iqtisadi şəraitdə qiymətin yaranması və onun dəyişkənliyi bazarın təsir amillərindən əsaslı şəkildə asılı olmaqla, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan hüquqi və fiziki şəxslərin öz qiymət və uçot siyasətini formalaşdırdıqda bu reallıqlarla hesablaşmağı vacib məsələ kimi gündəmə gətirir. Auditor xidməti bazarında qiymətin yaranmasında əsas götürülən istiqamətləri aşağıdakı kimi səciyyələndirmək məqsədəuyğundur:

- Sifarişçi subyekt üçün göstərilən xidmətin əhəmiyyəti və qiyməti. Buraya iqtisadi səmərə, sifarişçinin fəaliyyətində müvəffəqlik təminatının formalaşdırılması, sifarişçinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi kimi amilləri aid etmək olar.
- Audit xidmətinin özünüödəmə xərclərinin təmini;
- Rəqabət mühitinin qiymət səviyyəsi, xidmət bazarına müqavilə dəyərinin, əmək haqqı və xidmət haqqının ödənilmə təsirləri;
- Bazar segmentləri və sifarişçi təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyət növləri üzrə differensiallıq;
- Audit təşkilatının, firmasının və ya sərbəst auditorun fəaliyyəti, nüfuzu və ödənilən xidmət haqları arasında qarşılıqlı əlaqə;

- Audit xidmətinin dəyərini formalaşdıran amillərin əsaslılığı, aydanlığı və anlaşıqlığı;
- Sifarişçi təsərrüfat subyektinin ödəmə qabiliyyətliliyinin qiymətləndirilməsi.

Audit təcrübəsində auditor və məsləhət yönümlü xidmətlərin formalaşmasında qiymətgoymanın üç əsas metodundan istifadə edilə bilər:

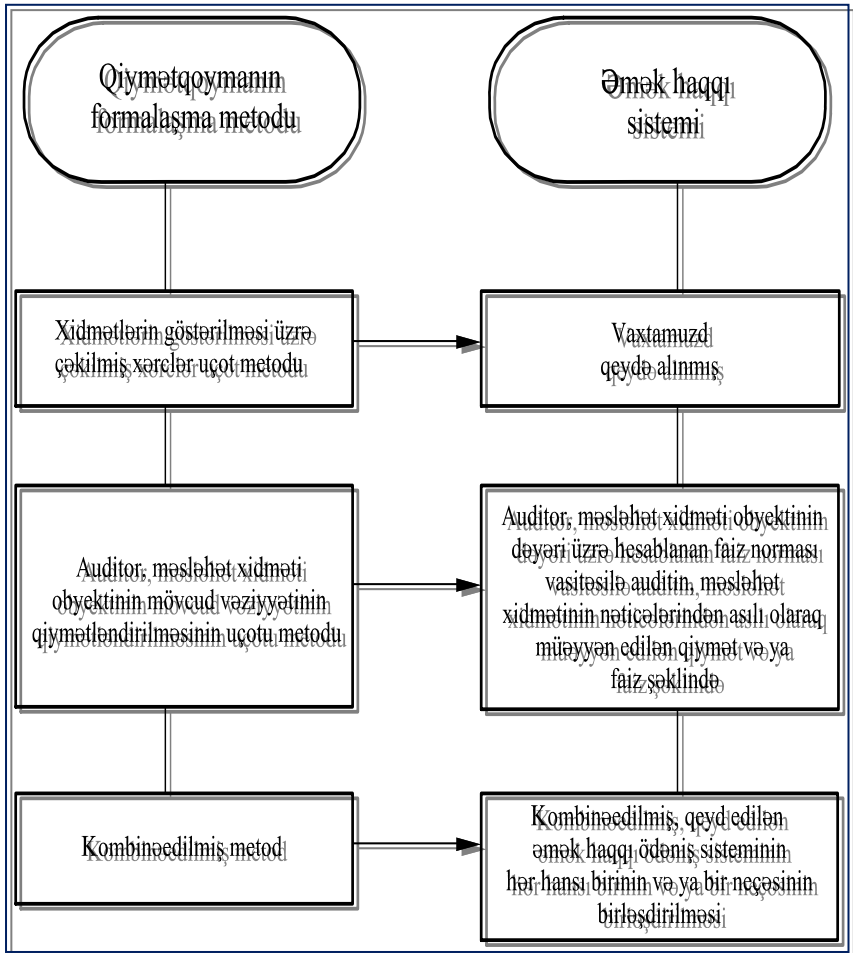
- xidmətlərin göstərilməsi üzrə çəkilmiş xərclər uçot metodu (vaxt və digər resurslardan istifadə). Bu metod əməkdaşların, auditorların vaxtamuzd və qeydə alınmış an, zaman çərçivəsində əmək haqqı sisteminin müəyyən edilməsi metodunu əks etdirir.

- audit məsləhət xidməti obyektinin mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsinin uçot metodu. Bu auditorların əmək haqqı sisteminin ödənişinin iki formasında çıxış edə bilər: auditor, məsləhət xidməti obyektinin dəyəri üzrə hesablanan faiz normasında (belə yanaşma auditor təşkilatı üçün mümkündür) və auditin, məsləhət xidmətinin nəticələrindən asılı olaraq müəyyən edilən qiymət və ya faiz şəklində.

- kombinə edilmiş metod. Bu metod yuxarıda göstərilən əmək haqqı metodlarının və görülmüş işlərin, xidmətlərin vəziyyətindən asılı olaraq, istifadəsi mümkün sayılan əmək haqqı üzrə ödəniş sistemlərini əhatə edə bilər.

Audit-məsləhət xidməti sferasında əmək haqqının formalaşma sistemini və metodunu aşağıdakı sxem vasitəsilə daha aydın əks etdirmək mümkündür:

Sxem 6.



Audit məsləhət xidməti bazırında əmək haqqı sisteminin ayrı-ayrı elementlərinin tərkibini təqiq etmək, xidmət bazarının tənzimlənməsi baxımından daha məqsədəuyğundur. Beynəlxalq təcrübədə audit-məsləhət xidməti bazarında vaxtamuzd əmək haqqı sistemindən istifadə təcrübəsi özünü göstərməkdədir. Xüsusilə, məşhur beynəlxalq auditor-məsləhət firmaları olan Ernest & Yanq, KPMG, Delayet & Tush firmalarında, Qərbi Avropa, ABŞ və digər inkişaf etmiş ölkələrdə fəaliyyət göstərən bu yönümlü iri auditor firmalarında əmək haqqı sisteminin bu formasından istifadə üstünlük təşkil edir. Həmçinin, Rusiya xidmət bazarında fəaliyyət göstərən, rəqabət qabiliyyətli iri yerli auditor firmaları da xidmətin ödənilməsində daha aktual olan bu formalı ödəniş sistemindən istifadəyə meyllidirlər. Təəssüf ki, Azərbaycan Respublikasının auditor-məsləhət xidməti bazarında bu ödəniş sisteminin geniş tətbiqi hələki öz inkişafını tapmamışdır. Lakin belə ödəniş sisteminin tətbiqi sahəsində hüquqi və iqtisadi baxımdan əsaslandırılmış təkmil vahid normativ baza geniş inkişaf etməmişdir.

Vaxtamuzd əmək haqqı sisteminin ödənişində əsaslandırılmış prosedura xüsusi diqqət yetirilməlidir. Belə ki, istifadə edilmiş iş vaxtı (saat, gün), layihənin reallaşdırılmasına sərf edilmiş vaxt müddəti (adam-saat, gün, ay konkret əsaslandırılmalarla), xidmət müddətində və ya layihənin reallaşdırılmasında cəlb edilmiş auditor, məsləhətçi və digər mütəxəssislərin peşə-ixtisas səviyyəsi, onun fəaliyyətinin əhatə dairəsi, səriştəliliyi və digər bu kimi mühüm amillər əmək haqqı sisteminin ödənişinin əsaslandırılmasında əsas rol oynayır.

Bazar iqtisadiyyatı şəratində digər sahələrdə olduğu kimi, audit-məsləhət xidməti sferasında da əmək haqqı sisteminin ödənişində zəruri qanunvericilik bazası, ödənişlərin sosial meyarları və digər məsələlər nəzərə alınmalıdır. Lakin bu sferada da əmək haqqı sisteminin ödənilməsində sosial ədalət, keyfiyyət, mənfəətin təmin olunma səviyyəsi, nüfuzun gözlənilməsi kimi zəruri ünsürlərin gözlənilməsi bazar münasibətlərinin təbiətindən irəli gəlməklə, xidmət bazarında haqsız rəqabət hallarının aradan qaldırılmasında, bazarın daha

sivil vasitələrlə tənzimlənməsində vacib rola malikdir. Məhz belə yanaşma auditorun, mütəxəssisin iş vaxtı vahidi üzrə hesablamalarını hər bir auditor-məsləhət firması (o cümlədən sərbəst auditor) tərəfindən ayrı-ayrılıqda aparılmasını zərurətə çevirir.

Vaxtamuzd əmək haqqı sisteminin tətbiqində audit-məsləhət firmasının rəhbəri və ya (sərbəst auditor) əmək haqqı üzrə ödənişin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı büdcə-smeta layihəsini hazırlamalıdır. Büdcə layihəsində görülmə işlərin, göstərilən xidmətlərin həyata keçirilməsinin vaxt müddətinin ümumi həcmi konkretləşdirilməklə, hər bir auditorun, mütəxəssisin iş vaxtı və onun saat-tarif norması müəyyənləşdirilməlidir. Büdcə layihəsində həmçinin işin, xidmətin mürəkkəblik səviyyəsindən asılı olaraq cəlb ediləcək digər ixtisaslı mütəxəssislərin də (inşaatçı, texnik və s.) iş-vaxtı müddəti amillərinə yuxarıda qeyd edilən prosedur üzrə yanaşılmalıdır. Belə ödəniş prosedurunda əmək haqqı ödənişləri konkretliklə əsaslandırıldığı üçün, burada mükafatlandırma kimi ödənişlərə yol verilmir, eyni zamanda sifarişçi tərəfindən layihə ilə bağlı əlavə işlər, xərclər meydana çıxdıqda bu büdcədə zəruri dəyişiklik və əsaslandırılmaların aparılmasını (sifarişçinin hesabına) zəruriləşdirir.

Audit-məsləhət xidməti firmalarının büdcə layihələrinin ödəniş sistemi ilə bağlı cədvəl nümunələrinin də hazırlanması məqsəduyğundur. Qeydə alınmış ödəniş sisteminin əsasını müxtəlif səviyyə və dərəcəyə malik auditor və mütəxəssislərin gördüyü işlərin, göstərdiyi xidmətlərin tam həcmi təşkil etməlidir. Bu prosesdə işin həcmi ilə bağlı sifarişçi tərəfə konkret kalkulyasiya olunmuş layihə, büdcə təqdim edilmir, sifarişçi ilə yalnız xidmətin göstərilməsi üzrə son dəyər məbləği müzakirə edilir. Bu prosesdə xidmətin dəyərinin əsaslandırılmasında çox vaxt reallıqla bağlı daxili və xarici bazarlarda göstərilən adekvat xidmətlərin dəyərinin götürülməsi təcrübəsi də belə ödəniş forması kimi istifadə edilə bilər. Məsələn, işin həcmi, fəaliyyət dairəsi eyni olan xarici ölkənin xidmət bazarlarında göstərilən auditor-məsləhət xidmətlərinin dəyərini baza kimi götürmək mümkündür. İnkişaf etmiş və auditor xidmətinin uzun dövr

ərzində təşəkkül tapığı ölkələrin xüsusiyyəti göstərir ki, bu təcrübə xidmətin yenidən formalaşdığı ölkələrdə də özünü doğrulda bilər. Bazar iqtisadiyyatı inkişaf yolunu seçmiş, hələ ki, kifayət qədər bu münasibətlərin dərin kök atmadığı ölkələrdə, o, cümlədən Azərbaycan Respublikasında belə ödəniş metodundan geniş istifadə olunması müəyyən çətinliklərlə üzləşə bilər (auditin inkişaf səviyyəsinin zəifliyi, qanunvericilik bazasının qeyri-təkmilliyi, iqtisadi inkişafın mövcud durumu, təsərrüfat subyektlərinin ödəniş qabiliyyətinin aşağı olması və s. səbəblərdən asılı olaraq). Belə ödəniş sisteminin tətbiqi eyni zamanda sifarişçi subyektin razılığından, məlumatlılığından, onun analoji layihələrin ödəniş dəyəri üzrə zəruri informasiya təminatı ilə təmin edilməsindən asılıdır.

Müvafiq ödəniş sistemi üzrə müqavilə bağlanarkən eyni oxşarlığa (digər ölkələrin təcrübəsi üzrə) da yol verilməməli, ödənişin əsas layihə üzrə baza səviyyəsi götürülsə də, burada zəruri xüsusiyyətlər, meydana çıxma biləcək əlavə xərclər (əzamiyyə, nəqliyyat, rabitə və s.) nəzərə alınmalıdır. Xüsusilə, müqavilə bağlanarkən xidmətin yüksək keyfiyyət və tam əhatəli şəkildə icrasında yuxarıda qeyd edilən xərclər sifarişçi subyektlə müzakirə olunaraq, razılaşdırılmalıdır. Hüquqi sənəd olan müqavilədə nəzərdə tutulmuş əlavə xərclərin nəzərə alınmaması bunların sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı tərəfindən ödənilməsinə şərtləndirə bilər. Həmçinin, belə ödəniş sistemində peşəkar mütəxəssislərin, auditorların xidmətə, layihəyə cəlbi məsələsi tez-tez ortaya çıxır. Mövcud problem də ilk növbədə əlavə xərc elementi kimi qarşıya çıxdıqda, o sifarişçi subyektlə müqavilə predmeti müzakirə edilərkən əsas götürülə bilər. Çox vaxt isə bu məsələ təqdim olunan layihənin, göstərilən xidmətin tərkib hissəsini təşkil etdiyi üçün, onun həllində sərbəst auditor, auditor firması daha çox maraqlı olur. Beləliklə, sərbəst auditor, auditor firması artıq özü cəlb etdiyi digər auditorun, mütəxəssisin, ekspertin əməyinin konkret ödəniş sistemini, prosedurunu müəyyənləşdirməlidir. Həyata keçirilən layihələrin, göstərilən xidmətlərin keyfiyyətlik səviyyəsinə təsirindən asılı olaraq belə auditor və mütəxəssislərin əməyinin ödənişində müəyyən güzəştli

və cəlbədicə yanaşmalardan istifadə olunması mühüm rol oynayır. Belə ki, onlara fəaliyyətindən asılı olaraq ümumi müqavilə məbləğinin 25-35%-i arasında ödənişlərin, mükafatlandırmanın tətbiqi təcrübəsindən istifadə etmək məqsədəuyğundur. Nəzərə almaq lazımdır ki, cəlb olunmuş peşəkar və yüksək ixtisaslı auditor və mütəxəssislərin əməyinin belə formada ödənişi daha çox görülmüş işlərin sonunda və sonda yüksək nəticələr əldə olunduğu halda məqbul sayıla bilər.

Qeydə alınmış ödəniş sistemi sifarişçi subyektlə sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı arasında xidmət haqqının əsas ödənilməsi proseduru kimi çıxış edən müqavilə şərtləri üzrə tənzimlənir. Əksərən, belə müqavilə şərtlərində xidmət haqqının həcmnin 30-50%-i həcmində fəaliyyətin başlanğıcında və ya onun ilk dövrlərində sərbəst auditora və ya auditor təşkilatına ödənilməsi məqsədəuyğun sayılır. Tam ödəniş və ya ödənişin qalan hissəsi sifarişçi subyekt tərəfindən görülmüş işlərin, göstərilmiş xidmətlərin nəticələrinin qiymətləndirilməsindən asılı olaraq həyata keçirilir. Audit təcrübəsində sərbəst auditor və ya auditor firması xidmət bazarında öz rəqabət qabiliyyətliyini saxlamaq, nüfuzunu artırmaq üçün daim xidmətin keyfiyyət səviyyəsinin yüksəkliyinin təmin olunmasında daha çox maraqlı tərəf kimi çıxış edir. Bu amil onların daha tanınmış, nüfuzlu firma və kompaniyalarla iş birliyi qurmasına rəvac verməklə, ödəniş sistemlərində də hər hansı bir problemin yaranmasının qarşısını alır.

Həyata keçirilən layihənin, göstərilən xidmətin icrası sifarişçi tərəfindən və ya onun təşəbbüsü ilə müəyyən səbəblərdən asılı olaraq dayandırıldıqda (layihənin, xidmətin aktuallığına maraq azaldıqda, maliyyələşmə problemləri yarandıqda və s.) ödənişin həyata keçirilmə proseduru dəqiqləşdirilməli, əsasən də bu mexanizmin proseduru müqavilə şərtlərində öz əksini tapmalıdır. Mövcud təcrübə göstərir ki, belə ödənişlər ya tam, ya da görülmüş işlərin həcmi, çəkilmiş xərclər əsaslandırılmaqla ümumi məbləğin müəyyən hissəsi şəklində aparıla bilər.

Audit məsləhət xidməti obyektinin dəyəri üzrə hesablanan faiz norması vasitəsilə xidmətin ödəniş təcrübəsindən də istifadə

mümkündür. Belə ödəniş sistemi özündə auditor və ya auditor firmalarının dəstəyi ilə sifarişçi subyektin həyata keçirdiyi layihələrin, investisiyaların, ticarət müqavilələrinin ümumi dəyərinin razılaşdırılan müəyyən faizinin audit subyektinə (auditora, auditor firmasına) ödənilməsinə əks etdirir. Təcrübədə əmək haqqının belə ödəniş sistemi əsasən audit, məşəhət xidmətlərinin müəyyən növləri üzrə, məsələn, əmlakın qiymətləndirilməsi, investisiya xidmətləri və digər bu kimi xidmətlər üzrə geniş tətbiq edilə bilər. Xüsusilə, müvafiq ödəniş sisteminin mexanizmini aşağıdakı kimi sistemləşdirmək daha məqsədəuyğundur:

- Əmlakın qiymətləndirilməsi və ya qiymətləndirilmənin düzgünlüyünə rəy verilməsi üzrə ödənişin məbləğinin qiymətləndirilən əmlakın 1-3%-n həcmində müəyyən edilməsi;

- Müqavilə və ya layihələrin hazırlanması, əsaslandırılması üzrə ödəniş məbləğinin, müvafiq müqavilə və layihələrin dəyərinin 1-6%-i həcmində müəyyən edilməsi (burada əsaslandırma və hesablamaların mürəkkəblik səviyyəsi, aydın konturlarının müəyyən edilməsi və digər amillər xüsusi diqqət mərkəzində olmalıdır);

- Auditor və ya auditor firması tərəfindən investisiyaların cəlb edilməsi və ya onun real nəticələrinin qiymətləndirilməsi üzrə xidmətlərin göstərilməsinin ödənişinin, bu layihə, xidmət və işlərin ümumi məbləğinin 1-3%-i həcmində götürülməsi.

Təbii ki, qeyd edilən auditor-məsləhət yönümlü xidmətlərin ümumi dəyəri müəyyən edildikdən sonra müvafiq qaydada hər bir auditor və ya mütəxəssisin xidmətin reallaşdırılmasındakı fəaliyyəti nəzərə alınıb, qiymətləndirilməli və həmin ödəniş sistemi mexanizmi əsasında onların əməyinin ödənilməsinə rəvac verilməlidir.

Auditor, məsləhət xidmətinin nəticələrindən asılı olaraq əmək haqqının ödənilmə sisteminin tətbiqi nadir hallarda istifadə olunur. Belə hal auditorun (mütəxəssis-məsləhətçinin) təsərrüfat subyektinin fəaliyyət sahəsinin nəticələrinin daha təkmil və geniş miqyaslı qiymətləndirilməsi, dəqiqləşdirilməsi ilə bağlı cəlbi, dəvəti əsasında götürülə bilər. Məsələn: mənfəət normasının

artırılması; məsrəflərin minimuma endirilməsi, mal-material və resurslara qənaət olunması. Bu sistemin tətbiqi digər xidmət sahələr üzrə fəaliyyətin həyata keçirilməsi ilə birgə də istifadə oluna bilər (audit, vergi, mühasibat uçotu, texnoloji, hüquqi və s.) və sistemin belə qarşılıqlı əlaqəli tətbiqi göstərilən xidmətlərin kompleksliliyinin təmin olunması ilə sıx bağlı olacaqdır. Auditor, məsləhət xidmətinin nəticələrindən asılı olaraq, əmək haqqının ödənilmə sistemi tətbiq olunduqda, bağlanmış müqavilədə xidmətin, işərin görülməsinin həcmi, onun konkret nəticələri və bu nəticələr ilə bağlı ödəniləcək məbləğin istiqamətliyi müəyyənəndirilməlidir.

Kombinə edilmiş əmək haqqı ödəniş sistemi əvvəldə qeyd edilən ödəniş sistemlərini özündə təcəssüm etdirir və bu ödəniş sistemi öz universallığı və müxtəlif şəraitlərə uyğun tətbiq imkanlarının mümkünlüyü ilə fərqlənir. Xüsusilə, xidmət bazarında əmək haqqının belə ödəniş sistemi bəzən konkret xidmət növləri üzrə geniş tətbiq edilə bilər. Belə xidmətlərə, auditor-məsləhət xidmətlərindən olan hüquqi-iqtisadi, müxtəlif təhlillər, qiymətləndirmə və digər bu yönümlü xidmətləri aid etmək məqsədəuyğundur. Məsələn, subyekt tərəfindən iqtisadi məsələlər ilə bağlı qaldırılmaq üçün müraciət olunan məhkəmə iddiaçıları üzrə məbləğin 20-25%-i audit subyektinə ödəniləcəksə (təsərrüfat subyekti ilə bu təşkilat arasında müvafiq razılaşma, müqavilə əsasında), bu prosesin həyata keçirilməsi ilə bağlı xidmət üzrə ödənişin 5-10%-i məsləhətçilərin əməyinin ödənilməsinə (avans şəklində), digər hissəsi isə prosesin sonunda (auditin, xidmətin nəticələrindən asılı olaraq) görülmüş işin, göstərilmiş xidmətin nəticəsi şəklində auditora və ya auditor firmasına ödənilə bilər. Belə halda xidmət üzrə əmək haqqı sisteminin vaxtamuzd, müəyyən edilən qiymət və ya faiz, auditin, xidmətin nəticələrindən asılı olaraq ödəniş formalarından istifadə etmək mümkündür. Auditor məsləhət xidmətinin göstərilməsində iştirak edən mütəxəssislərin əməyinin ödənilmə sisteminin seçilməsi konkret olaraq xidmətlərin növündən və ya çeşidindən asılı müəyyənləşdirilə bilər.

Audit-məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı sifarişçi təsərrüfat subyekti tərəfindən ödənilən müqavilə məbləğini heç də tam auditorun əmək haqqı kimi qiymətləndirmək olmaz. Belə ki, xidmət haqqı kimi ödəniləcək məbləğ xidmətin həyata keçirilməsini təmin edəcək zəruri xərc elementlərini, o cümlədən istifadə olunan avadanlığın amortizasiyasını, nəqliyyat xərclərini, mütəxəssislərin cəlbini, icarə haqqını, ixtisasartırmanı, vergilərin ödənişini və digər bu kimi elementləri özündə birləşdirir. Xidmətin göstərilməsi üzrə bütün bu xərc elementləri çıxıldıqdan sonra qalan hissə auditorun əməyinin ödənilməsinə yönəldilir. Lakin, belə ödənişə yanaşma auditorun xidmətin göstərilməsindəki hüquqi statusuna, fəaliyyətdəki roluna uyğun olaraq fərqli ola bilər. Fiziki şəxs kimi fəaliyyət göstərən sərbəst auditor yuxarıda qeyd edilən xərc elementlərini mövcud qanunvericilik üzrə özü tənzimləyir və onun xərcləri çox vaxt auditor firmasından köklü surətdə fərqlənir. Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, sağlam rəqabət və bazar mühiti şəraitində sərbəst auditorun əməyinin ödənişinin həcmi ümumi xidmət haqqı üzrə daxil olan məbləğin 30-40%-ni təşkil edir. Hüquqi şəxs kimi fəaliyyət göstərən auditor təşkilatı və ya firmasında müvafiq xərc elementlərinin xüsusi çəkisi çox vaxt dəyişməz qalır. Bu təşkilatlarda auditor kimi (təsisçi olmadan) fəaliyyət göstərən şəxslərin əmək haqqı əvvəldə göstərildiyi ödəniş sistemlərindən hər hansı biri üzrə ödənilə bilər.

5.4. Təsərrüfat subyektlərinin auditor və ya audit təşkilatının seçim mexanizminin təkmilləşdirilməsi yolları

Bazar münasibətlərinin müasir inkişaf mərhələsində beynəlxalq aləmdə tez-tez baş verən maliyyə qalmaqalları, iqtisadi böhran və tənəzüllər təsərrüfat subyektlərinin geniş ictimaiyyət, kreditorlar, səhmdarlar və onların fəaliyyətində maraqlı tərəflər kimi çıxış edən digər şəxslər qarşısında öhdəlik və cavabdehliyini artırmaqdadır. Bu isə, öz növbəsində, təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti haqqında daha

obyektiv, dolğun və şəffaf informasiyanın formalaşdırılmasını gündəmə gətirir. Audit xidmətinin respublikada inkişaf etdiyi on illik müddətdə sahənin qanunvericilik və normativ-hüquqi bazasının formalaşması, fəaliyyətinin tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində nəzərə çarpacaq tədbirlər həyata keçirmiş və bu proses davam etməkdədir. Xidmətin inkişafı üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edən və təxirəsalınmaz həllini gözləyən məsələlərdən biri də auditor-təsərrüfat subyekti münasibətlərinin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsi, təsərrüfat subyektlərinin auditor seçimini formalaşdıran meyarların müəyyənəşdirilməsidir.

Təsərrüfat subyektləri məcburi və könüllü auditor xidmətlərindən istifadə etsə də, onların sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı ilə işləməsində seçim amılı vacib şərt sayılır. Xüsusilə, könüllü auditdən, məsləhət yönümlü xidmətlərdən istifadədə seçim məsələsinə təsərrüfat subyektləri tərəfindən daha çox diqqət yetirilməkdir. Məsləhət xidmətlərində, könüllü auditdə xidmət müddətini subyektin özü müəyyən edir və keyfiyyət-qiymətləndirmə meyarına daha çox diqqət yetirir. Sifarişçi təsərrüfat subyekti zəruri ehtiyac duyulan xidmətin göstərilməsində sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı seçiminə kortəbii yanaşmır, bilavasitə öz problemlərini yüksək tələblər səviyyəsində və keyfiyyətlə həll etmək iqtidarında olan auditorlara üstünlük verir. Məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi üzrə icra olunan müqavilələrdə istər xarici auditor təşkilatlarının, istərsə də sərbəst auditorların və yerli audit təşkilatlarını mövqeyində müsbət baxımdan oxşarlıq, yaxınlıq özünü göstərir. Belə ki, maliyyə vəziyyətinin təhlili, vergi qanunvericiliyinin və digər qanunvericiliklərin tələblərinə riayət olunmasının audit, idarəetmə və daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi və başqa bu tipli xidmətlər üzrə müqavilələr bağlanarkən xidmətin dəyəri real fəaliyyətlə, peşəkarlıq səviyyəsi ilə sıx əlaqələndirilir.

Ölkədə sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsi üzrə həyata keçirilən islahatlar, sahənin qanunvericilik və maddi-texniki bazasının təkmilləşdirilməsi istiqamətində görülən tədbirlər audit xidmətinin fəaliyyət dairəsini genişləndirməklə,

xidmətin keyfiyyətinə olan tələbləri də artırır. Xidmət bazarında təsərrüfat subyektlərinin auditor seçimində iki amilə daha çox üstünlük verməsi özünü aydın büruzə verir. Bu amillərdən birincisi, auditorun peşəkarlığı, səriştəliliyi və nüfuzudursa, ikinci amil xidmətin dəyəridir. Audit təşkilatlarının seçim meyarlarının müəyyənləşdirilməsində müxtəlif yanaşma və üsullardan, metodlardan istifadə olunması məqsədəuyğundur. Belə yanaşma və metodlara onların reyting səviyyəsi, işgüzarlıq imkanları, kadrlarının bilik və peşəkarlıq səviyyəsi, maddi-texniki bazasının mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsi və s. aid edilə bilər. Lakin, bütün qiymətləndirmə və seçim amillərinin tədqiqi göstərir ki, təsərrüfat subyektləri tərəfindən sərbəst auditor və auditor təşkilatı seçimində iki mühüm cəhətə xüsusi üstünlük verilməsi zəruridir:

- Texniki təkliflərə;
- Maliyyə təkliflərinə.

Texniki əsaslandırma və təkliflərin qiymətləndirilməsi bal cədvəli üzrə müəyyən olunmalıdır. Belə ki, təşkilatın seçim qiymətləndirilməsini 100 ballıq meyar üzrə aparmaq mümkündür. Müvafiq sistemdə ilkin qiymətləndirmə meyarı üzrə maksimal bal 60 götürülə bilər və bu da auditor təşkilatının təsərrüfat subyektində yüksək keyfiyyətlə əvvəl apardığı və rəy verdiyi auditin nəticələrinin qiymətidir. Sonrakı qiymətləndirmə meyarı 20 bal götürülə bilər ki, bu da auditin aparılması metodikasının qiymətləndirilməsi, auditin plan və proqramının hazırlanması, auditin müəyyən olunmuş müddət ərzində aparılması və auditin nəticələrinin formalaşdırılması, auditin nəticələri ilə bağlı təkliflərin hazırlanması mərhələlərini əhatə etməlidir. Növbəti qiymətləndirmə meyarı da 20 bal götürülməklə, aşağıdakı mərhələləri nəzərdə tutma bilər: auditor, mütəxəssis və assistentlərin bilik və peşəkarlıq səviyyəsi, onların auditin müəyyən olunmuş plan-proqram üzrə aparmaq imkanları, malik olduqları diplom, lisenziya və sertifikatlar, hər auditor və mütəxəssis tərəfindən müvafiq sahədə aparılmış ən azı 5 auditin qiymətləndirilmə səviyyəsi və həmin auditlərin aparıldığı təsərrüfat subyektlərinin onlar haqqında təqdimatı. Bütün bu 100 ballıq seçim meyarı

auditor təşkilatının (firmasının) yalnız texniki seçim meyarını təşkil edir və onların texniki təkliflər blokunu formalaşdırır.

Audit təşkilatı seçiminin növbəti meyarı təşkilatın təklif etdiyi maliyyə təkliflərinin qiymətləndirilməsinə yönəlməlidir. Bu mərhələdə əsas diqqəti auditin aparılması mərhələsinin dəyəri təşkil edir ki, müvafiq mərhələni də 100 ballıq meyarlarla qiymətləndirmək məqsədəuyğundur. Bu prosesdə müəssisə üçün ən aşağı və sərfəli dəyər 100 bala bərabər tutulursa, ən yüksək dəyər bu bala nisbətən aşağı enməklə götürülə bilər.

Audit təşkilatının texniki və maliyyə təkliflərinin qiymətləndirilməsindən sonra təşkil olunan müsabiqə komissiyası (səhmdar cəmiyyətlərində, bank və maliyyə-kredit təşkilatlarında, holding kompaniyalarında və s.) hər iki təklifləri və nəticələri aşağıdakı əmsallar üzrə yekunlaşdırır:

- Texniki təkliflərinin qiymətləndirilmə əmsalı;
- Maliyyə təkliflərinin qiymətləndirilmə əmsalı.

Qeyd edilən seçim meyarı audit firmalarının təsərrüfat subyektləri ilə beynəlxalq tələblərə uyğun münasibətlərinin tənzimlənməsində vacib amil rolunu oynaya bilər. Həmçinin belə qiymətləndirmə-seçim meyarı auditor xidməti bazarının daha peşəkar tənzimlənməsində, haqsız rəqabət hallarının aradan qaldırılmasında, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsində, subyektin fəaliyyəti haqqında maraqlı tərəflərin obyektiv, tam, dolğun və şəffaf informasiya ilə təmin olunmasında mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Göstərilən seçim-qiymətləndirmə meyarlarını, eyni zamanda, fiziki şəxs kimi fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlara da şamil etmək mümkündür.

Təbii ki, audit təşkilatlarının seçim meyarında həm audit subyektinin, həm də təsərrüfat subyektinin eyni səviyyədə maraqlı olması zəruridir və bu seçimdə də müstəqul amilini nəzərə almaq vacibdir. Əgər təsərrüfat subyekti auditor təşkilatının və ya sərbəst auditorun seçimində bu amilə üstünlük vermirsə, o, seçimi özünün müəyyən etdiyi meyarlar üzrə həyata keçirməli olur və bu prosesdə audit subyekti haqqında formalaşan rəyə və dəyər amilinə daha çox üstünlük verilir. Belə seçim isə çox vaxt xidmət bazarında özünü doğrultmur,

qabaqcıl təcrübə göstərir ki, audit subyektinin seçimində daha ciddi prosedur və yanaşmalara üstünlük verilməsi, ümumilikdə iqtisadi inkişaf proseslərinin, ma-liyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının daha obyektiv və düzgün qiymətləndirilməsində, perspektiv iqtisadi inkişaf proseslərinin mükəmməl işıqlandırılmasında xüsusi rol oynayır.

Audit firmasının texniki və maliyyə əsaslandırma təkliflər meyarlarına əsasən seçilməsi prosedurunun bir qədər ətraflı işıqlandırılmasına diqqət yetirilməsi zəruridir. Bu prosedurun başlanğıc mərhələsini auditin keçirilməsi üzrə təkiifin daxil olması, kommersiya yönümlü təkliflər paketinin təqdim olun-masının öyrənilməsi təşkil edir. Mövcud mərhələdə vəziyyət aşağıdakı şəkildə cərəyan edə bilər:

- sifarişçinin özü auditoru və ya audit təşkilatını taparaq, audit xidmətinin göstərilməsi ilə bağlı ona müraciət edir;
- auditor və ya auditor təşkilatı xidmət göstərilməsi ilə bağlı sifarişçiyə özü müraciət edir və təklif olunan şərtlər çərçivəsində auditor xidmətinin göstərilməsinə razılıq alır;
- bir neçə auditor və ya audit təşkilatı öz xidmətini sifarişçi subyektə təklif edir və sifarişçi tərəf təklifləri nəzərə almaqla, seçim üçün qiymətləndirmənin və ya müsabiqənin keçirilməsini qərarlaşdırır. Bu prosedurun əsas xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, sifarişçi təsərrüfat subyekti xidmətin göstərilməsi üzrə layihənin ilkin variantının hazırlanmasını birbaşa bir neçə auditora və ya auditor təşkilatına tapşırı bilər. Bu zaman auditorlar və ya auditor təşkilatları bir növ xidmətin göstərilməsi üzrə testdən keçməli olur və gələcək auditin aparılması, onun nəticələrinin formalaşdırılması istiqamətiəri ilə bağlı özlərinin ilkin layihəsini təqdim edirlər.

Sifarişçi tərəf həm də auditor təşkilatından (sərbəst auditorndan) aşağıdakı əlavə informasiyaların təqdim edilməsini tələb edə bilər:

- auditor və mütəxəssislərinin sayı, onların peşəkarlıq səviyyəsi və müvafiq sahə üzrə iş təcrübəsi haqqında məlumatlar (belə məlumatlara yalnız firmanın təsdiqi üzrə arayışlar, sertifikatların surəti və s. əlavə olunmalıdır);

- auditin aparılmasının ümumi strategiyası (burada sifarişçi tərəfindən təşkilatın nüfuzu, mənafeyi, maliyyə vəziyyətinin şəffaflığı və auditor təşkilatı ilə əvvəlki və hazırkı münasibətləri və digər amillər nəzərə alınmalıdır);

- audit xidməti prosedurunun hər bir mərhələsinin iş vaxtı büdcəsinin dəqiqləşdirilməsi: hazırlıq, əsas iş fəaliyyəti və yekun nəticələrin formalaşdırılma mərhələsi;

- xidmətin göstərilməsinin hər bir mərhələsinin görülmüş iş üzrə dəyərinin müəyyənləşdirilməsi və bunun nəticəsində xidmətin göstərilməsi ilə bağlı bağlanacaq müqavilədə yekun dəyər məbləğinin dəqiqləşdirilməsi;

- zərurət yarandıqda, audit təşkilatının ölkə daxilində və xaricindəki filial və ya nümayəndəlikləri haqqında məlumat.

Audit təşkilatı və ya sərbəst auditor sifarişçi subyektdə öz fəaliyyəti, xidmətinin keyfiyyəti haqqında daha dolğun təsəvvür yaratmaq, öz nüfuz səviyyəsini göstərmək üçün digər vasitədən də istifadə edə bilər. Belə vasitədən inkişaf etmiş ölkələrdə geniş istifadə edilir. Həmçinin beynəlxalq firmalar da sifarişçi subyektlə öz münasibətlərini qurmaq üçün bu vasitədən yararlanırlar. Auditor təşkilatı və ya sərbəst auditor öz nüfuz və fəaliyyətini əks etdirən informasiyaları təsərrüfat subyektinə, sifarişçi tərəfə təqdim etməklə yanaşı, həm də layihələrin təqdimatını keçirir. Müvafiq təqdimatda audit subyek-tinin layihələrinin səmərəliliyi, mənfəətliliyi daha aydın və geniş informasiya təminatı aydın əsaslandırılmalarla işıqlandırılır. Təbii ki, təqdimatda bir çox prosedurlar sifarişçi subyektlə razılaşdırılır və layihənin məxfiliyi gözlənilir, çünki təqdimat layihələrinin səviyyəsindən asılı olaraq, belə mərasimlərə ümumi razılıq əsasında müxtəlif şəxslər (biznes-işgüzar mühitinin, dövlət və kütləvi informasiya orqanlarının nümayəndələri) dəvət oluna bilər. Bu, audit subyektinin nüfuz və fəaliyyəti haqqında cəmiyyətdə geniş məlumatın formalaşması üçün də mühüm rol oynaya bilər.

Təqdimat mərasiminin təşkili və keçirilməsinə hazırlıq mərhələsi auditor təşkilatı və ya sərbəst auditor üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Audit layihəsini təqdim edən auditor və

mütəxəssislər, ilk növbədə, yüksək peşəkarlıq səviyyəsinə, habelə müvafiq layihə və layihənin həyata keçiriləcəyi təsərrüfat subyekti haqqında tam və dolğun informasiyaya malik olmalı, bu sahədə çoxşaxəli sualların cavablandırılmasını bacarmalıdırlar. Təqdimatın keçirilməsinin texniki təminatı da vacib mərhələdir. Belə ki, layihənin şərhilə bağlı texniki vasitələrdən istifadə edilməklə, müxtəlif slaydlar, reklam çarxları, bukletlər hazırlanır və bütün bu əyani vəsaitlərdə auditor təşkilatının, auditorun fəaliyyət sahəsinin profili, xidmət bazarındakı reyting səviyyəsi, əsas müştəriləri, auditor və mütəxəssislərinin bilik və peşə-ixtisas səviyyəsi ilə yanaşı, müvafiq layihə üzrə gördüyü işlər və əldə etdiyi nailiyyətlər də əks etdirilir.

Sifarişçi subyekt haqqında ilkin informasiyanın əldə edilməsi audit subyektinə auditin planlaşdırılması mərhələsini daha mükəmməl həyata keçirməyə imkan verir. Həmçinin bu informasiyalar təsərrüfat subyektinin fəaliyyəti ilə yanaşı, onun fəaliyyət göstərdiyi iqtisadiyyat sahəsi, fəaliyyət xüsusiyyətləri, bu sahədəki mövcud inkişaf səviyyəsi haqqında aydın təsəvvür yaratmaq üçün zəruri ola bilər. Auditin planlaşdırılması üçün təsərrüfat subyektindən aşağıdakı informasiyaların əldə olunması zəruridir:

- işin (xidmətin) həcmi və müvafiq iş fəaliyyətinə yiyələnmə təcrübəsi;
- idarəetmə orqanının, menecmentinin, əsas mütəxəssis-işçi heyətinin peşə-ixtisas səviyyəsi;
- istehsal olunan məhsulun nomenklaturası və çeşidi;
- kapitalın strukturu;
- səhminin (səhmlərinin) məzənnəsi;
- işçi heyətinin əmək haqqının formalaşma proseduru;
- istehsalın texniki, texnoloji xüsusiyyətləri;
- əsas kreditərləri, malgöndərənləri və alıcıları;
- əvvəlki illərin maliyyə nəticələri;
- mənfəətin bölüşdürülmə qaydası;
- xarici təsirlərin mümkünlük səviyyəsi (daxili və xarici bazarlar, rəqiblər və s.)

- təşkilati-idarəetmə strukturunun təşkili vəziyyəti;
- uçot və marketinq siyasəti;
- filial və ya nümayəndəliklərinin sayı, yerləşdiyi ərazi;
- daxili nəzarət sisteminin təşkili səviyyəsi.

Xidmətin göstərilməsi ilə bağlı informasiya təminatında təsərrüfat subyektinin کنار əlaqələrinin təşkili və inkişaf səviyyəsinə də diqqət yetirmək vacib məsələdir. Xüsusilə, auditor xidmətinin təsərrüfat subyektlərində həyata keçirilməsi həmişə eyni istiqamətli olmur və subyektin fəaliyyət sahəsinə müvafiq olaraq, xidmət sadə və mürəkkəb məsələlərin, prosedurların həllini gündəmə gətirir. Məhz belə çətinliklərdən sığortalanmaq üçün fəaliyyət xüsusiyyətləri, auditin məqsədi və predmeti nəzərə alınmaqla, auditor təşkilatı və ya sərbəst auditor əldə olunan ilkin informasiyanı təhlil edib, təsərrüfat subyekti qarşısında müəyyən şərtlər qoymaq imkanlarına malik olmalıdır. Məsələn, mütəxəssis-texnoloqların, qiymətləndirici mütəxəssislərin, hüquqşünasların və s. cəlb edilməsi. Belə prosedur audit subyekti ilə təsərrüfat subyekti arasında münasibətlərin yarandığı ilkin mərhələdə və ya layihələrin təqdimatı mərasimində irəli sürülməli və konkretliklə əsaslandırılmalıdır.

Beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla, iri həcmli və xüsusi audit-məsləhət yönümlü xidmətlərin göstərilməsi üzrə tenderlərin, müsabiqələrin keçirilməsi, auditor firmalarının seçim proseduru daha mükəmməlliyi ilə fərqlənməlidir. Seçim prosedurunun aşağıdakı mərhələləri əhatə etməsi məqsədəuyğundur:

- tender, müsabiqə komissiyasının yaradılması;
- müsabiqənin təşkili və keçirilməsi üzrə normativ hüquqi bazanın yaradılması, tələb olunacaq sənədlərin siyahısının təsdiq edilməsi;
- müsabiqənin təşkili və keçirilməsi ilə bağlı informasiyanın dərc olunması və ya sənədlər paketini təqdim etmiş müəyyən qrup firma və təşkilatların seçimi (belə seçim müəyyən cəlbədic qiyətləndirmə meyarları üzrə aparılmalıdır);
- tenderin, müsabiqənin keçirilməsində iştirak üçün müraciət və dəvətlərin göndərilməsi;

- öz layihə və təkliflərini hazırlayıb, irəli sürən şəxslərə texniki tapşırıqların verilməsi;
- audit firmalarından və sərbəst auditor tərəfindən daxil olmuş layihə və təkliflərin ekspertizası və qiymətləndirilməsi;
- son nəticələrin müəyyənləşdirilməsi, danışıqlar və müqavilələrin bağlanması mərhələsi.

Müsabiqənin keçirilməsinə başlamazdan əvvəl müəyyən olunmuş vaxtda auditor təşkilatları və sərbəst auditor texniki və maliyyə əsaslandırmaqları ilə təmin olunmuş layihə və təkliflərini təqdim etməlidirlər. Bu, imkan yaradır ki, iştirakçıların hamısı eyni səviyyə və şərtlərlə sonrakı mərhələyə qədəm qoymaq imkanı əldə etmiş olsunlar. Audit təşkilatı və ya sərbəst auditor auditin keçirilməsi ilə bağlı texniki və maliyyə cəhətdən əsaslandırılmış iayihənin hazırlanmasını özü və ya digər peşəkar məsləhətçi (fiziki və ya hüquqi şəxs qismində) cəlb etməklə də tərtib edə bilər.

Azərbaycan Respublikasında bazar münasibətləri inkişaf etdikcə, iqtisadiyyatın infrastruktur sistemi də təkmilləşmə dövrünü yaşayır. Xüsusilə, auditin təşkili, təkmilləşdirilməsi onun qanunvericilik və normativ hüquqi bazasının, tənzimlənmə mexanizminin beynəlxalq tələblər baxımından inkişafını daha da zəruriləşdirir. Xidmətin daha sivil tələblər baxımından təşəkkül tapması, audit xidməti bazarında haqsız rəqabət hallarının aradan qaldırılması, göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsi vacib amil olan auditor-təsərrüfat subyekti münasibətləri arasında tənzimlənmə mexanizminin qeyd olunan əsaslar üzərində qurulmasını zərurətə çevirir. Məhz bu baxımdan, qeyd edilən seçim, metod və prosedurlarından istifadə edilməsi ölkənin auditor xidməti bazasının rəvan inkişafına daha geniş rəvac verə bilər.

NƏTİCƏ

Azərbaycan Respublikasında audit sistemi sovet maliyyə-nəzarət sisteminin bazasında formalaşdığı üçün, ilk dövrlər onun normativ-metodoloji əsasları beynəlxalq təcrübədən xeyli fərqlənirdi. Ölkədə 1994-1996-cı illərdən etibarən auditin normativ-hüquqi, institsional-təşkilatı, idarəetmə və metodoloji bazasının formalaşması istiqamətində həyata keçirilən mühüm tədbirlər xidmətin səmərəli nəzarət və bazar infrastrukturunu kimi təşəkkülündə və inkişafında öz mühüm rolunu oynamışdır.

Auditor xidmətinin ölkədə on ildən artıq inkişaf tarixi nəticəsində xidmətin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində nəzərəcarpacaq işlər görülmüşdür. Lakin, bütün bu müsbət cəhətlərlə yanaşı, Azərbaycanda auditin inkişafı sahəsində öz həllini gözləyən əsaslı problemlər qalmaqdadır. Xüsusilə, belə problemlər MDB ölkə təcrübəsində özünü aydın göstərməkdədir. Monoqrafiyada auditə yanaşmaların, konsepsiyaların müqayisəli təhlili aparılmaqla, onun müasir və dəyişkən inkişaf prosesindəki mahiyyəti, iqtisadiyyat, təsərrüfat subyekti və cəmiyyət üçün əhəmiyyəti qiymətləndirilmişdir.

Ölkədə aparılan tədqiqatlar göstərir ki, son dövrlərdə auditor xidmətinin inkişafı üsün əlverişli hüquqi və iqtisadi mühitin yaradılmasına baxmayaraq, xidmətin həcmi əvvəlki illərlə müqayisədə nisbətən azalmağa doğru istiqamətlənmişdir. Həmçinin, ölkənin makroiqtisadi göstəricilər sisteminə xidmətin inkişafını xarakterizə edən əsas göstəricilər də dəyişməz qalmışdır. Ələlxüsus da xidmət istifadəçilərinin, sifarişçilərinin sayının artdığı bir halda xidmətin həcmi azalmağa doğru gedir. Xidmət bazarında yerli auditin mövqeyi xarici auditor təşkilatları ilə müqayisədə həm xidmətin həcmi, həm də müqavilələrin sayı baxımından sürətlə artmaqdadır. Lakin, orta müqavilə məbləğlərinin göstəricisinə görə xarici auditor təşkilatları fəaliyyətə başladığı ilk dövrlərdə olduğu kimi hazırda liderliyi öz əllərində saxlamaqdadır. Yerli auditin inkişafında ekstensiv inkişaf metodu üstünlük təşkil edirsə, xarici auditin inkişaf

mövqeyində daha çox intensiv inkişaf metodu üstünlük təşil edir. Məhz bu ciddi amilin nəticəsidir xarici auditor təşkilatları sifarişçilərə Azərbaycanda yerli auditor təşkilatlarına və sərbəst auditorlara nisbətən daha geniş çeşiddə müasir xidmətlər göstərilər.

Ölkədə audit xidmətinin regional inkişafında son dövrlərdə müəyyən irəliləyişlər əldə olunsa da, bunu müasir dövr baxımından qənaətbəxş qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Auditin regional inkişafı regionların sosial-iqtisadi inkişaf problemləri ilə əsaslı sürətdə əlaqələndirilməli, bu sahədə tədqiqatda qeyd olunduğu kimi normativ-hüquqi, metodoloji bazada zəruri stimullaşdırıcı tədbirlərin həyata keçirilməsinə diqqət yetirilməlidir.

Azərbaycanda audit xidmətinin sahəvi inkişafında qeyri-istehsal təyinatlı təsərrüfat subyektlərinin xüsusi çəkisi üstünlük təşkil edir. Xidmətin iqtisadiyyat sahələri üzrə tarazlı inkişafını təmin etmək məqsədilə, sahəvi auditin inkişafına, bu sahədə yüksək ixtisaslı və peşəkar auditorların hazırlanmasına, sahəvi audit üzrə geniş proqram-metodoloji təminatın tərtibinə kompleks yanaşılmalı və bu istiqamətdə işdə qeyd olunduğu kimi əsaslı tədbirlər həyata keçirilməlidir.

Monoqrafiyada auditiin metodoloji inkişaf problemləri, onların yaranma səbəbləri ətraflı təhlil olunaraq, sistemləşdirilmiş, bu problemlərin aradan qaldırılma zərurəti və istiqamətləri öz əsaslılığı ilə əks olunmuşdur. Həmçinin, tədqiqatda «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunun təkmilləşdirilməsi zərurəti əsaslandırılmaqla, qanuna ediləcək zəruri əlavələrin, dəyişikliklərin layihəsi verilmişdir.

Elmi-tədqiqat işində aparılmış geniş və çoxşaxəli araşdırmalar müasir tələblər nəzərə alınmaqla auditor xidmətinin təşkilatının və tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsinə və onların praktik həyatda öz tətbiq mexanizminin tapmasına müsbət təsir göstərmək iqtidarındadır. Xidmətin tənzimlənməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edən auditor xidməti bazarında qiymət siyasəti və qiymətin formalaşması ilə bağlı nəzəri və praktik cəhətdən əsaslandırılmış fikir və mülahizələr, istiqamətlər bu mühüm sahədə xaosikliyin, anlaşılmazlığın aradan qaldırılmasına

müsbət təsir göstərəcəkdir. Monoqrafiyada auditor xidmətinin inkişafında mühüm əhəmiyyət kəsb edən təsərrüfat subyektlərinin auditor (audit təşkilatı) seçimi mexanizmi, onun xüsusiyyətlərin formalaşmasının təşkili və fəaliyyət istiqamətləri əks olunur.

Monoqrafiyada audit xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi istiqamətləri, xidmət bazarında sivil münasibətlərin və sağlam rəqabət mühitinin formalaşma istiqamətləri öz ardıcılığı ilə verilir. Azərbaycan dövləti, cəmiyyəti və hər bir təsərrüfat subyekti üçün mühüm bir infrastruktur sahəsi olan audit xidməti ilə bağlı bu monoqrafiyanı bitirərək, vətəndaşlarımızın, oxucularımızın bu sahədə əldə olunan nəticələrin sahə üzrə tam son müsbət nəticələr kimi qiymətləndirilməsi fikrindən uzağıq. Qloballaşan iqtisadiyyat, inkişaf etməkdə olan ölkələrə güclü təsir gücünə malik trans milli təşkilatlar, şirkətlər, güclənməkdə olan inkişaf etmiş bazar iqtisadiyatı ölkələri gənc və kövrək addımlarını atan, müstəqil və suveren Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatını, iqtisadi-idarəetmə mexanizmini, sosial və infrastruktur sahələrinin maddi-texniki bazasının gücləndirilməsini, ölkənin rəqabətqabiliyyətinin artırılmasını, yüksək ixtisaslı və peşəkar yeni kadrlar sülaləsinin yetişdirilməsini zəruri bir şərt kimi gündəmə gətirir. Bütün bu mühüm tədbirlər sisteminin, islahatların zaman-zaman auditor xidməti sahəsində də aparılması, bu xidmət sahəsinin dünyada gedən müasir tələblərə uyğunlaşdırılması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Məhz XXI əsrdə qurulmaqda olan informasiyalı cəmiyyətin ən vacib zümrəsini, onun təkanverici qüvvələrindən birinin auditor xidmətinin təşkil etməsi fikri artıq öz sübutunu tapmaqdadır.

İstifadə olunmuş ədəbiyyatlar

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Bakı, 1995.
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, Hüquq ədəbiyyatı, 2004.
3. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı, Hüquq ədəbiyyatı, 2004.
4. «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 1994.
5. Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında Əsasnamə. Bakı, 1995.
6. Azərbaycan Respublikasının Statistika Komitəsinin bülletenləri. Bakı, 2000-2005.
7. Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2000-2005.
8. Azərbaycan Respublikasında audit sisteminin islahatları konsepsiyası. Bakı, 2004.
9. Azərbaycanın Milli Audit Standartları. Bakı, Nağıl evi, 2004.
10. Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsi. Bakı, Qərənfil, 2005.
11. «Azərbaycan Respublikasında sosial-iqtisadi inkişafın sürətləndirilməsi tədbirləri haqqında» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı. Bakı, 24.11.2003.
12. «Azərbaycan Respublikası regionlarının sosial-iqtisadi inkişaf Dövlət Proqramı» (2004-2008-ci illər). Bakı, 2004.
13. Audit: qanunvericilik və normativ sənədlər. Bakı, Nağıl evi, 2005.
14. Audit. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Nəşriyyatı, 2001.
15. А.А.Терехов. Аудит: перспективы развития. Москва, Финансы и Статистика, 2001.
16. А.Л.Гапоненко. Стратегия социально-экономического развития. Москва, РАГС, 2001.
17. Azərbaycan Respublikasının inkişafı naminə informasiya və kommunikasiya texnologiyaları üzrə Milli strategiya (2003-2012-ci illər). Bakı, 2003.
18. Auditor xidmətinin təhlili. Bakı, Auditorlar Palatası, 2004.
19. Auditor xidmətinin perspektiv inkişafı və təkmilləşdirilməsi. Bakı, Auditorlar Palatası, 2004.
20. «Auditor xidmətinin problemləri» mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələri barədə icmal. Bakı, Auditorlar Palatası, 2003-2005.

21. Akif Musayev. Vergi siyasətinin iqtisadi problemləri. Bakı, Elm, 2004.
22. Аудит. Москва, ЮНИТИ, 2000.
23. Аудит Монтгомери. Москва, ЮНИТИ, 1997.
24. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Москва, Финансы и Статистика, 1995.
25. Azərbaycanca audit: təşəkküldən inkişafa doğru. Bakı, Nağıl evi, 2002.
26. Адамс Р. Основы аудита. Москва, ЮНИТИ, 1995.
27. Audit izahlı lüğət. Bakı, 1996.
28. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. Москва, Дело и сервис, 1998.
29. Аудиторская Палата Республики Казахстан. Аудиторские Стандарты Казахстана. Алма-Ата, Каржи-Каражат, 1996.
30. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. Москва, Инфра-М, 1996.
31. Андреев В.Д., Кисилевич Т.И., Атманюк И.В. Практикум по Аудиту. Москва, Финансы и Статистика, 2000.
32. Алева Ю.Б., Агева Б.А. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера. Москва, Бератор-пресс, 2001.
33. American Institute of Certified Public Accountants. New York: AICPA, 1983.
34. American Institute of Certified Public Accountants. New York: AICPA, 1991.
35. Asian journal of government Audit. Pakistan, Asosai, 2000.
36. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. Москва, Филинь, 1998.
37. Бычкова С.М., Карзаева Н.Н. Аудит. Москва, Дело и Сервис, 1997.
38. Бычкова С.М., Аудиторская деятельность. Москва. Лань, 2000.
39. Белуха Н.Т. Аудит. Киев, 2000.
40. Богомолов А.М., Галошаков Н.А. Внутренний аудит. Организация, методика проведения. Москва, Финансы и Статистика, 2000.
41. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Москва, Финансы и Статистика, 1993.
42. Булатова А.С. Экономика. Москва, Финансы и Статистика, 2000.
43. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль. Москва, Филинь, 2000.
44. Барчук И.Д. Америка рыночная экономика и образ жизни. Москва, Дело и Сервис, 2001.

45. Buckley J.W. Operational audits by public accountants. Abacus, 1967.
46. Чаадаев С.Г. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности. Москва, Юристъ, 1999.
47. Деловой Азербайджан. Баку, 2003-2004.
48. Developments in French Accounting and Auditing. Paris, 1999.
49. Daxili audit standartları. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Nəşriyyatı, 2001.
50. Елисева И.И., Терехов А.А. Статистические методы в аудите. Москва, Финансы и Статистика, 1998.
51. Е.А. Кочерин. Основы государственного и управленческого контроля. Москва, Филинь, 2000.
52. Е.М. Гутцайт. Аудит. Москва, ЮНИТИ, 2003.
53. Иткин Ю.Т. Проблемы становления аудита. Москва, Финансы и Статистика, 1992.
54. «Korrupsiyaya qarşı mübarizə haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 2004.
55. Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramı (2004-2006-cı illər). Bakı, 2004.
56. Камышанов П.И. Аудит: стандарты и практика. Москва, Элиста АПП Джангар, 2002.
57. Государственный финансовый контроль: Социальная сфера и наука. Москва, Финансовый контроль, 2003.
58. Lee T. Corporate auditing Theory. London: Clays Ltd, 1993.
59. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H., Kəlbəyev Y.A. Vergitutmanın nəzəri əsasları. Bakı, Ozan, 2001.
60. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Quliyev F.M. İqtisadi təhlil. Bakı, 2003.
61. М.Т. Лапуста, Ю.А. Стаостин. Малое предпринимательство. Москва, ИНФРА-М, 2002.
62. Мюррей Р. Три подхода к системе корпоративного управления. Аъёунтинэ Репорт №4, 2001.
63. Мамедов Я.А. Организація и изучения аудита в Азербайджане. Объединенный научный журнал №2, стр.12-17. Москва, Фонд научных публикаций, 2005.
64. Мамедов Я.А. Подготовка аудиторских кадров, совершенствование их профессионального уровня в Азербайджане. Экономика и Финансы №21, стр.37-42. Москва, Фонд научных публикаций, 2005.

65. Мамедов Я.А. Роль финансовой информации в обеспечении прозрачности в условиях глобализации экономики. Всеобщая конфедерация профсоюзов и Ассоциация Академии Наук стран СНГ. Глобализация экономики, региональная интеграция, влияние этих процессов на положение труднейших государственных участников СНГ. Труды международной научно-практической конференции. Москва, Профиздат, 2002.
66. Məmmədov Y.Ə. Auditor fəaliyyətinin sahibkarlığının inkişafına təsir istiqamətləri. Azərbaycan Respublikası İqtisadi İnkişaf Nazirliyi, İqtisadi İslahatlar Mərkəzi. Elmi əsərlər toplusu, IV buraxılış, səh.256-262. Bakı, 2003.
67. Məmmədov Y.Ə. Auditor fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərləri №3, səh.167-175. Bakı, 2004.
68. Məmmədov Y.Ə. Auditor xidməti bazarında rəqabət mühiti və onun inkişaf problemləri. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərləri №4, səh.193-201. Bakı, 2004.
69. Məmmədov Y.Ə. Azərbaycan Respublikasında auditin formalaşması mərhələləri. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərləri №5, səh.119-130. Bakı, 2005.
70. Novruzov V.T., Zülfüqaradə R.İ. Auditin əsəsləri. Bakı, Azərbaycan Ensiklopediyası, 1997.
71. Н.П.Вашекин, М.И.Дзиев, А.Д.Урсул. Безопасность предпринимательской деятельности. Москва, ЗАО Экономика, 2002.
72. Основы аудита. Москва, Бухгалтерский учет, 2000.
73. Основы аудита. Москва, ЮНИТИ, 2000.
74. Общй аудит. Москва, АООТ Политех-4, 1996.
75. Rəiyyət Nəsiyev. Təftiş və nəzarət. Bakı, Maarif, 1999.
76. Руководство аудиторов по возможностям интернет. Институт Внутренних Аудиторов. США, 2000.
77. Робертсон Дж.К. Аудит. Москва, «Аудит», 1994.
78. Rəsim Əliquliyev, Ələvsət Əliyev. İqtisadi proseslərdə informasiya texnologiyaları. Bakı, Elm, 2002.
79. Rzayev Q.Q. Mühəsibat nəzarəti və daxili auditin metodiki prinsipləri. Bakı, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, 2002.
80. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва, Финансы и Статистика, 1994.
81. Подольский В.И. Аудит. Москва, ЮНИТИ, 1997.

- 82.Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия. Москва. Экзамен, 2001.
- 83.Программа TACIS «Укрепление аудиторского потенциала Палаты Аудиторов Азербайджана и подготовка будущих специалистов по несостоятельности».Баку, 1998.
- 84.Прыкин Б.В. Техничко-экономический анализ производства. Справочник ГААР с комментариями. Москва, Экономическая дипломатия, 2000.
- 85.С.М.Бычкова. Аудитерская деятельность: теория и практика. Санкт-Петербург, Лань, 2000.
- 86.С.М.Бычкова. Аудит для руководителей и бухгалтеров. Санкт-Петербург, Питер, 2003.
- 87.С.М.Бычкова, Л.Н.Растамханова. Риски в аудиторской деятельности. Москва, Финансы и Статистика, 2003.
- 88.Скобара Б.Б. Аудит. Москва, ДИС, 1998.
- 89.Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. Москва, Финансы и Статистика, 1999.
- 90.Современный словарь иностранных слов. Москва, «РЖТ», 1993.
- 91.Sahəvi auditlərin aparılmasına dair proqramlar. Bakı, Nağıl evi, 2005.
- 92.Sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının təsnifatı üzrə icmal. Bakı, Auditorlar Palatası, 2003.
- 93.Шеремет А.Д.Концепция развития аудита и аудиторское образование в России. Москва, Аудиторские ведомости, №2, 1997.
- 94.Шеремет А.Д., Сайфуллин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. Москва, Инфра-М, 2001.
- 95.Терехов А.А. Аудит. Москва, Финансы и Статистика, 1999.
- 96.Угольников К.А История аудита. Москва, Контролинг №2, 1996.
- 97.Учебная программа объединенного Венского Института. Вена, 2000.
- 98.В.В.Скобара. Аудит: методология и организация. Москва, Дело и Сервис, 1998.
- 99.В.М.Попов, С.И.Ляпунов. Практика малого бизнеса. Москва, «Кно Рус», 2001.
- 100.В.М.Родионова, В.И.Шлейников. Финансовый контроль. Москва, ИД ФБК-Пресс, 2002.
- 101.Высший Суд аудиторов. Тегеран, 1998.
- 102.Верхов В.А., Кохзлова Т.В. Аудит: практика и перспективы развития. Москва, Бухгалтерский учет, №10, 1998.

103. Я.Мамедов., М.Дашдамиров. Вопросы внедрения международных стандартов на практике. I Научная-практическая конференция бухгалтеров стран Южного Кавказа, с.65-72. Тбилиси, 2000.
104. Yaşar Məmmədov. Müasir dövrdə təsərrüfat subyektləri üçün auditin əhəmiyyəti və onun inkişaf problemləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №5, səh.53-60, 2003.
105. Yaşar Məmmədov. Auditor kadrlarının hazırlanmasının inkişaf istiqamətləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №11, səh.54-59, 2003.
106. Y.Ə.Məmmədov. İqtisadi proseslərin və informasiyaların cəmiyyət üçün şəffaflığı və audit. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının İqtisadiyyat İnstitutu və Əmək və Əhalinin Sosial Mmüdafəsi Nazirliyinin Əmək və sosial problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzi. «Müasir mərhələdə Azərbaycanda demoqrafik inkişafın, məşğulluq və işsizliyin sosial-iqtisadi probemləri» mövzusunda elmi praktik konfransının materialları, səh.94-97. Bakı, 2003.
107. Y.Ə.Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın vacib sahəsi kimi auditin təşəkkül zərurəti. Bakı, İqtisadiyyat və audit №10, səh.2-7, 2004.
108. Y.Ə.Məmmədov. İqtisadiyyatın inkişafı və auditin təşkili zərurəti. Azərbaycan Kooperasiya Universiteti. Bazar şəraitində kooperasiyanın inkişafının sosial-iqtisadi problemləri. Məqalələr toplusu, səh.375-381. Bakı, 2004.
109. Yaşar Məmmədov. Auditor xidmətində texnologiya sisteminin inkişaf strategiyası. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası. Keçid iqtisadiyyatı ölkələrində auditin inkişaf problemləri. Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları, səh.192-197. Bakı, 2004.
110. 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.
111. Məmmədov Y.Ə. Korrupsiyaya qarşı mübarizədə audit sisteminin iştirakı zərurəti. (300-307). Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının xəbərləri, İqtisadiyyat, humanitar və ictimai elmlər seriyası, səh. 300-307. Bakı, 2005.
112. Yaşar Məmmədov. Müasir iqtisadi şəraitdə auditə yanaşmaların xüsusiyyətləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №1 səh.17-22, 2005.

- 113.Yaşar Məmmədov. Bazar münasibətləri şəraitində təsərrüfat subyektlərinin auditor seçiminin xüsusiyyətləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №7, səh.54-60, 2005.
- 114.Yaşar Məmmədov. İnformasiya texnologiyaları sistemində auditin tətbiqi xüsusiyyətləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №11, səh.44-49, 2005.
- 115.Yaşar Məmmədov. Müasir iqtisadi şəraitdə audit qurumları arasında qarşılıqlı integrasiyanın təşkili yolları. Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi, Əmək və Sosial Problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzinin Elmi əsərlər toplusu, III buraxılış, səh.46-52, Bakı, 2005.
- 116.Y.Ə.Məmmədov. Azərbaycanda auditor xidmətinin regional inkişafı. Bakı, İqtisadiyyat və Həyat №6, səh.54-58, 2005.
- 117.Y.Ə.Məmmədov. Beynəlxalq təcrübədə auditorların ixtisasartırma problemlərinin həlli yolları və onun Azərbaycanda tətbiqi. Bakı, İqtisadiyyat və Həyat №10. səh.42-46, 2005.
- 118.Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Киргистан», Бишкек,1993.
- 119.Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Туркменистан», 1995.
- 120.Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан», Алма-Ата,1993.
- 121.Закон «Об аудиторской деятельности», Москва, 2001.
- 122.Закон Литовской Республике «Об Аудите». Вильнюс, 2004.
- 123.Закон регулирующий профессию аудитора в аудиторских организациях (WPO), Берлин, 1998.
- 124.Закон КНР «Об аудите». Пекин, 1995.
125. Закон Белорусский Республике «Об аудите». Минск, 1994.
126. Закон Украинской Республике «Об аудите». Киев, 997
- 127.Закон Грузинской Республике «Об аудиторской службе». Тбилиси,1994.
- 128.Закон Чешской Республике «Об аудите». Прага, 2002.
- 129.Экономическая безопасность. Москва, ЗАО Финстатинформа, 1998.
- 130.Ю.Ю.Кочин. Аудит. Санкт-Петербург, Питер, 2004.

Резюме

В результате деятельности в стране свыше десяти лет аудиторской службы, в области организации и регулирования службы была проделана значительная работа. Однако, наряду со всеми этими положительными сторонами, в Азербайджане остаются основательные проблемы в области развития аудита, ждущие своего решения. В частности, такие проблемы существуют и в практике стран СНГ. В монографии, наряду со сравнительным анализом подходов к аудиту, концепций, дана оценка его сущности в современном и меняющемся процессе развития, значению субъекта хозяйствования и общества.

В монографии подробно проанализированы и систематизированы методологические проблемы развития аудита, причины их возникновения, обоснованы необходимость устранения этих проблем и направления. В исследовании также обоснована необходимость совершенствования Закона Азербайджанской Республики «Об Аудиторской службе», дан проект необходимых дополнений и изменений к Закону.

Проведенные в научно-исследовательской работе обширные и многосторонние исследования, с учетом современных требований, могут оказать положительное влияние на совершенствование системы организации и регулирования аудиторской службы и на выявление механизма их внедрения на практике. Теоретически и практически обоснованные мнения и соображения, направления по ценовой политике и формированию цены на рынке аудиторской службы, имеющем особое значение с точки зрения регулирования службы, окажут положительное влияние на устранение хаотичности и неясности в этой важной области.

В монографии представлен, имеющий важное значение в развитии аудиторской службы, механизм выбора

хозяйствующими субъектами аудитора (аудиторской организации), отражены организация формирования его особенностей и направления деятельности.

В монографии последовательно даются направления повышения качества аудиторской службы, формирования на рынке услуг цивилизованных отношений и здоровой конкурентной среды. Своевременное проведение в области аудиторской службы важных мер и реформ, обусловлено особой необходимостью соответствия этой области услуг происходящим в мире современным требованиям. Идея необходимости развития аудиторской службы, являющейся важной прослойкой, одной из движущих сил, строящегося в XXI веке информационного общества, уже нашла свое доказательство.

Abstract

As a result of more than ten-year-long development history of auditor service in the country, very significant steps were taken in the organization and regulation of this service. However, in line with these positive aspects, some profound problems, which are to be tackled, still remains in the spare of the development of audit in Azerbaijan. Especially, these challenges can still be seen in the expertise of CIS countries as well. In the monograph, by conducting comparative analysis of concepts and aspects to audit, its essence, importance for the economy, economic subjects and society within modern and flexible development process was assessed.

In the monograph, methodological development problems of the audit, their causes were thoroughly analyzed, systemized, the importance and directions of eradicating these problems were reflected with its full validation. Moreover, by validating the necessity of improving the “Law of Azerbaijan Republic” on auditor service, the draft version of necessary amendments and additions to be made to the law were provided in the research work. Taking into account modern requirements, all-comprehensive and many-sided done in the scientific research work are able to make a positive impact to improvement of the organizations and regulations of the auditor service and finding their practical application mechanism.

The theoretically and practically validated ideas, hypotheses and directions regarding price policy and price forming in auditor service market, which is great importance in terms of regulation will make a positive impact to eradicating misunderstanding and chaotic process in this important sector. The auditor (auditor organizations) selection mechanism of economic subjects, which is of great importance in the development of auditor service, the organization of its peculiarities formations and activity directions were reflected in the monograph. The directions of increasing the auditor service quality and of establishing civil relations and

healthy competition environment in service market were provided with conceptive sequence in the monograph.

The globalize economy, transnational organizations companies, which have a huge influence on developing countries, developed market economies, which are getting stronger and stronger raise the question of economy of young independent Azerbaijan Republic, which is only now making its timid steps forward, its economic management mechanism, the strengthening of material-technical base of social and infrastructure sectors, the increasing of country's competitiveness, the growing of dynasty of highly-qualified and new professional staff as a crucial condition. The fact that all these action system and reform are implemented frequently in auditor service sector and this service sector is being adjusted to modern world requirements comes from very special necessity. It is in the XXI century that the idea that the auditor service is one of the important motivating forces of the informed society is already proving to be true.

Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA
AUDİT XİDMƏTİNİN FORMALAŞMASI
VƏ İNKİŞAF PERSPEKTİVLƏRİ**

Bakı – «Elm» – 2006

**«ELM» REDAKSIYA-NƏŞRİYYAT
VƏ POLİQRAFIYA MƏRKƏZİ**

Direktor: Ş. Alışanlı

Baş redaktor: T. Kərimli

Mətbəənin direktoru: Ə. Məmmədov

Texniki redaktor: T. Ağayev

Kompüter tərtibi: R. Allahverdiyev

Formatı: 60x84 1/16. **Həcmi:** 17,25 ç.v.

Tirajı: 200. **Sifariş №:** 125

Qiyməti: müqavilə ilə.

«Elm» RNPM-nin mətbəəsində çap edilmişdir.
(Bakı, İstiqlaliyyət küç., 8)

Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu 14 dekabr 1959-cu il tarixində Bakı şəhərində anadan olmuşdur. O, D.Bünyadzadə adına Azərbaycan Xalq Təsərrüfatı İnstitutunun “Xalq təsərrüfatının iqtisadiyyatı və planlaşdırılması” fakültəsinə daxil olmuş və 1982-ci ildə oranı bitirərək iqtisadçı ixtisasına yiyələnmişdir. O, İqtisadi İnkişaf Nazirliyinin İqtisadi İslahatlar Mərkəzində Analitik-təhlil şöbəsinin müdiri vəzifəsində çalışır. 1996-cı ildə dissertasiya işini müdafiə edərək, iqtisad elmləri namizədi alimlik dərəcəsi almışdır. İqtisadi İslahatlar Mərkəzinin doktorantıdır. O 50-dən artıq elmi məqalənin, həmçinin bir dərsliyin həmmüəllifidir.

Dəfələrlə ölkəmizdə və xarici ölkələrdə keçirilən müxtəlif elmi konfranslarda, seminar və digər elmi forumlarda iştirak edərək, orada məruzələrlə çıxış etmişdir. 2000-ci ildən Daxili Auditorlar İnstitutunun üzvlüyünə qəbul edilmiş və 2005-ci ilin iyun ayından Daxili Auditorlar İnstitutunun “Audit-Azərbaycan” bölməsinin metodik işlər üzrə Komissiyasının üzvü kimi fəaliyyət göstərir.