

**АЗЯРБАЙЖАН РЕСПУБЛИКАСЫ ТЯЩСИЛ НАЗИР-
ЛИЙИ**

**АЗЯРБАЙЖАН ДЮВЛЯТ ИГТИСАД УНИВЕРСИТЕ-
ТИ**

МАЭИСТРАТУРА МЯРКЯЗИ

Əlyazması hüququnda

ГУЛУЗАДЯ ВЦГАР ВАГИФ ОБЛУ

**«АЗЯРБАЙЖАН РЕСПУБЛИКАСЫНДА
АУДИТОР ХИДМЯТИНИН ФОРМАЛАШМАСЫ
ВЯ ИНКИШАФЫ ИСТИГАМЯТЛЯРИ»**

МЮВЗУСУНДА

**МАЭИСТР
ДИССЕРТАСИЙАСЫ**

İxtisasın şifri və adı: 060402 – «Mühasibat uçotu və audit»

Elmi rəhbər:
İqtisad elmləri namizədi,
dosent Hacıyev H.Ə.

Magistr proqramının rəhbəri:
İqtisad elmləri namizədi,
dosent Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdürü:

iqtisad elmləri doktoru,
профессор Сябзялийев С.М.

БАКЫ - 2015
MÜNDƏRİCAT

	səhifə
GİRİŞ	3
I FƏSİL. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditin zəruriliyi və mahiyyəti	9
1.1. Müasir şəraitdə audit və onun mahiyyəti	9
1.2. Auditin məqsədi və maliyyə hesabatı informasiyasının istifadə- çiləri üçün onun zəruriliyi	12
1.3. Auditin növləri və onların xarakteristikası	16
II FƏSİL. Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin inkişafı sahəsində vəziyyətin təhlili	23
2.1. Ölkədə auditin formalaşması mərhələləri	23
2.2. Ölkədə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində mövcud problemlər	36
III FƏSİL. Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin inkişaf perspektiv- ləri və onun hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi istiqqa- mətləri	51
3.1. Auditor xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri	51
3.2. Auditor xidmətinin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi	67

3.3. Auditor xidməti bazarında qiymət siyasətinin formalaşması məsələləri	77
Nəticə	87
İstifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısı	90

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Azərbaycanda audit ölkəmizin 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 audithər bir ölkədə sivil cəmiyyətin bərqərar olmasında, iqtisadiyyatın inkişaf etdirilməsində, korrupsiyanın və maliyyə intizamsızlığının qarşısının alınmasında, əhalinin 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 nəzərəçarpan 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 başlanması,

mülkiyyət çoxnövçülüüyünün 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 təsisastları, 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 idarəetmə 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 həyati tələbata 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 vergiqoymanı düzgün qurmağa imkan verir. Ona görə də cəmiyyət həyatında peşəkar auditə tələbat durmadan artır və bu, bir tərəfdən, sahibkar-

lığın və kapital bazarının özünü tənzimləmə meylinin inkişafı, işgüzar tərəfdaşlar arasında qarşılıqlı inama 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 auditdən keçməli olan təsərrüfat subyektləri, ikincisi, auditor xidmətindən könüllü istifadə edən təsərrüfat subyektləri. Hər iki halda auditor xidməti sırf tələb və təklif amili ilə tənzimlənir 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 infrastrukturuları sistemində auditin rolunun yüksəldilməsinə əlverişli zəmin yaradır.

Ölkənin audit xidmət bazarında nəzərəcarpacaq irəliləyişlər müşahidə olunsada, burada bir sıra ciddi problemlər, çatışmazlıqlar da mövcuddur. Xüsusilə, ayrı-ayrı sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları tərəfindən auditor xidməti bazarında haqsız rəqabətə 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 sığortalanması; auditor kadrlarının hazırlanması və ixtisasartırma sisteminin yenidən qurulması; auditin təşkilinin forma və metodlarının bənnəlxalq təcrübə əsasında islahatı; auditor 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 siyarişçilərə iqtisadi strategiyaya dair məsləhət və tövsiyələr verməkdən tutmuş optimallaşdırma məsələlərinə qədər əhatəli bir xidmət sahəsinin daxil edilməsi tələb olunur. Ölkəmizdə elə bir audit sistemi qurulmalıdır ki, onun fəaliyyətinin mühüm istiqamətlərindən biri iqtisadiyyat-maliyyə sahəsində tək cə 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 işlənilib 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 icrası (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 səhmdarları, əmanətçilərin, investitorların 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.

Mövzunun öyrənilmə vəziyyəti. Azərbaycan alimlərindən Z.Ə.Səmədzadə, V.T.Novruzov, S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, İ.M.Abbasov, S.M.Yaqubov, S.M.Qasimov, R.B.Əliyev, D.A.Bağirov, N.M.İsmayılov, Ə.İ.Daşdəmirov, H.A.Cəfərli və başqaları Azərbaycanda auditin təşkili və onun beynəlxalq praktikaya uyğunlaşdırılması məsələlərinə dair dəyərli tədqiqat işləri yerinə yetirmişlər. Xarici ölkələrin iqtisadçı alimlərindən R.Adams, İ.A.Belobceski, N.T.Beluxin, V.V.Bursev, M.A.Vaxrişinova, V.D.Dordika və başqaları auditin təşkili və aparılmasının metodiki məsələlərinə dair sanballı tədqiqat əsərlərinin müəllifləridirlər. Lakin adları çəkilən alimlərdən fərqli olaraq hazırki dissertasiya işində maliyyə nəzarətinin müstəqil forması olan auditin təşkilinin mövcud vəziyyəti, idarəetmə sistemində rolu və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri sistemli şəkildə tədqiq edilmişdir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiyanın əsas məqsədi qloballaşan iqtisadiyyat şəraitində Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişafı istiqamətlərinə dair təkliflərin əsaslandırılmasından ibarətdir. Bu məqsədə uyğun olaraq tədqiqat işində aşağıdakı elmi və praktiki vəzifələrin həlli qarşıya qoyulmuşdur:

- Auditin mahiyyətini tədqiq etmək, onun əsas məqsədlərini, vəzifələrini və funksiyalarını əsaslandırmaq;
- Azərbaycanın maliyyə nəzarəti sistemində auditin təkamülünü açıqlamaq və onun yaranması və inkişafının əsas mərhələlərini müəyyən etmək;
- Müasir dövrdə ölkədə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində mövcud olan problemləri aşkara çıxarmaq;
- Auditor xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri və onun hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlamaq;
- Auditor xidməti bazarında qiymət siyasətinin formalaşması üzrə praktiki təkliflər hazırlamaq.

Tədqiqatın predmeti və obyekt. Tədqiqatın predmeti auditor xidmətinin mahiyyəti, forması, idarəetmə sistemində rolu və onun formalaşması və inkişafı

istiqamətləridir. Tədqiqatın obyektı auditor xidmətinin təşkilinin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektləridir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Tədqiqatın elmi yeniliyi auditin mahiyyəti və təşkilinin nəzəri əsaslarının daha da dərinlən öyrənilməsindən, ölkədə auditor xidmətinin formalaşması və inkişafı üzrə dəqiq məsləhətlər və təkliflərin hazırlanmasından ibarətdir.

Elmi yenilikləri əks etdirən daha vacib məsələlər aşağıdakılardır:

- Qloballaşan iqtisadiyyat şəraitində auditin mahiyyəti, təyinatı və növləri tədqiq edilmişdir;

- Maliyyə nəzarəti sistemində auditin yaranması şəraiti təhlil edilmiş və Azərbaycanda auditor xidmətinin inkişafının əsas mərhələləri müəyyənləşdirilmişdir;

- Auditin metodoloji inkişaf problemləri, onların yaranma səbəbləri ətraflı təhlil olunmuş, sistemləşdirilmiş, bu problemlərin aradan qaldırılma zərurəti və istiqamətləri əsaslandırılmışdır;

- Auditor xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri və onun hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlanmışdır;

- Auditor xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi istiqamətləri, xidmət bazarında sivil münasibətlərin və sağlam rəqabət mühitinin formalaşma istiqamətlərinə dair təkliflər hazırlanmışdır.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Ölkədə auditor xidmətinin müasir vəziyyətinin tədqiqi, onun inkişaf problemlərinin öyrənilməsi audit xidmət bazarının daha sivil prinsiplər üzrə təşkilində, sağlam rəqabət şəraitinin inkişafında vacib amil kimi çıxış edir.

Dissertasiya işinin nəticələrindən müəssisələrin idarəetmə sistemində, nəzarət orqanlarında, ali və orta ixtisas məktəblərində, audit fənni üzrə tədris işlərində istifadə edilə bilər.

İşin həcmi və strukturu. Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I FƏSİL. BAZAR İQTİSADİYYATI ŞƏRAİTİNDƏ AUDİTİN ZƏRURİLİYİ VƏ MAHİYYƏTİ

1.1. Müasir şəraitdə audit və onun mahiyyəti

Audit aktivlərin, öhdəliklərin, xüsusi vəsaitlərin və maliyyə nəticələrinin düzgün, bütöv və dəqiq əks etdirilməsini müəyyənləşdirmək məqsədilə iqtisadi subyektlərin qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun surətdə tərtib etdikləri maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılmasını nəzərdə tutur. Auditin əsasını dövlətin, təsərrüfat subyektinin və onun mülkiyyətçilərinin qarşılıqlı marağı təşkil edir.

Bir sıra ölkələrdə audit dedikdə, müəssisənin müstəqil yoxlanılması və onun maliyyə hesabatı haqqında fikir bildirilməsi başa düşülür.

Britaniya Audit Praktikasısı Komitəsinin 1989-cu ildə verdiyi tərifə görə, Böyük Britaniyada audit “qüvvədə olan qanunvericiliklə müəyyənləşdirilmiş bütün qaydalara riayət olunmaqla, müəssisənin mühasibat hesabatı barədə peşəkar fikir ifadə etmək məqsədilə həmin hesabatın xüsusi təyin edilmiş auditor tərəfindən müstəqil öyrənilməsi deməkdir”.

Qanuna əsasən, ABŞ-da səhmləri qiymətli kağızlar birjasında qiymətləndirilməyə buraxılan bütün səhmdar cəmiyyətlərinin maliyyə fəaliyyəti auditdən keçməlidir. Bundan əlavə, səhmdarlaşmamış iri cəmiyyətlərin, məhdud məsuliyyətli

yətli cəmiyyətlərin və ailə firmalarının, habelə bir sahibə məxsus firmaların əksəriyyəti yoxlanılır.

ABŞ-da auditə verilən ən məqbul təriflərdən birinə görə, audit (auditing) elə bir prosesdir ki, onun vasitəsilə səlahiyyətli sərbəst işçi kəmiyyətə qiymətləndirilə bilən və spesifik təsərrüfat sisteminə aid olan informasiyanın müəyyən edilmiş meyarlara uyğunluq dərəcəsini müəyyənləşdirmək və bunu öz rəyində ifadə etmək üçün həmin informasiya haqqında sübutlar toplayır və onları qiymətləndirir.

Müəyyən dilfiloloji incəlikləri ilə (lakin mahiyyətə yox) fərqlənən belə təriflərə İngiltərə, Avstraliya, Almaniya, Fransa, İspaniya və başqa ölkələrdə audit barədə nəşr edilmiş xüsusi ədəbiyyatda rast gəlirik.

Amerika Mühasibat İş Assosiasiyasının auditin əsas prinsipləri üzrə komitəsi auditin aşağıdakı tərifini vermişdir: “Audit - iqtisadi hərəkətlər və hadisələr haqqında obyektiv məlumatlar alınmasının və qiymətləndirilməsinin, onların müəyyən meyarla uyğunluğu səviyyəsinin müəyyənləşdirilməsinin və nəticələrin əlaqədar istifadəçilərə verilməsinin sistemli prosesidir”. Amerika mütəxəssislərinin qeyd etdikləri kimi, audit iqtisadi obyektin (müstəqil təsərrüfat bölməsinin) fəaliyyətinə və vəziyyətinə dair faktların və ya bu cür fəaliyyət və vəziyyət barədə informasiyanın toplanmasından və qiymətləndirilməsindən ibarət olan və müəyyən edilmiş meyarlar əsasında həmin fəaliyyətə keyfiyyət cəhətdən rəy verəcək səlahiyyətli sərbəst şəxs tərəfindən həyata keçirilən fəaliyyət növüdür. Deməli, audit dedikdə, maliyyə hesabatının müstəqil yoxlanılması və bu barədə fikir ifadə olunması başa düşülür.

Auditin kifayət qədər böyük tarixi var və müxtəlif tərcümələrdə o, “dinləyir” və ya “dinləyici” mənalarını verir. Auditin meydana gəlməsi bilavasitə şirkətləri idarə edənlərin (müdiriyyət, menecer) və onların fəaliyyətinə pul qoyanların (mülkiyyətçilər, səhmdarlar, investorlar) mənafelərinin ayrılması ilə bağlıdır. Sonuncular yalnız təşkilatların rəhbərlərinin və onların tabeliyindəki mühasiblərin təqdim etdikləri maliyyə informasiyasına etibar edə bilməzlər və etibar etmək istəmirlər. Müxtəlif şirkətlərin tez-tez müflisləşməsi, müdiriyyət

tərəfindən aldadılma halları maliyyə qoyuluşları riskini xeyli artırır. Səhmdarlar əmin olmaq istədilər ki, onları aldatmırlar, müdiriyyətin təqdim etdiyi hesabat şirkətin həqiqi maliyyə vəziyyətini tam əks etdirir. Maliyyə informasiyasının düzgünlüyünü yoxlamaq və maliyyə hesabatını təsdiq etmək üçün auditorlar dəvət olunur. Səhmdarların fikrincə, onlara etibar etmək olar.

Belə bir fakt çox əhəmiyyətlidir ki, müəssisənin, təşkilatın hesabatının düzgünlüyünün, qüvvədə olan qanunvericiliyəməl edilməsinin yoxlanılması və bu məsələüzrə auditor rəyinin tərtib edilməsi müstəqil (kənar) auditor tərəfindən yerinə yetirilir.

Auditorların fəaliyyətinə dair aşağıdakı qaydalar mövcuddur:

- təsərrüfat subyektinin auditoru (auditor təşkilatını) sərbəst seçməsi;
- auditor (auditor təşkilatı) ilə sifarişçi arasında müqavilə münasibətləri; bu münasibətlər auditora öz sifarişçisini özünün seçməsinə və hər hansı kənar təsirlərdən asılı olmamasına imkan yaradır;
- sifarişçi ilə qohumluq və ya işgüzar əlaqələr olduqda, auditor yoxlaması aparılmasının qeyri-mümkünlüyü;
- audit, məsləhət xidmətləri və qanunvericiliklə icazə verilmiş digər xidmətlər göstərilməsi ilə əlaqədar olmayan təsərrüfat, kommersiya və maliyyə fəaliyyəti ilə məşğul olmağın auditorlara qadağan edilməsi.

Auditin mahiyyətinin, əhəmiyyətinin və vəzifələrinin təhlili göstərir ki, bu, mürəkkəb, sosial cəhətdən neytral iqtisadi alətdir. Müasir auditin coşğun inkişafı onunla izah edilir ki, yeni şəraitdə mülkiyyət və onun idarə olunması ilə bağlı münasibətlər sistemi mühüm, əsaslı dəyişikliklərə məruz qalmışdır, o cümlədən:

- əhalinin əmlaka görə diferensiasiyası, habelə saxta kapitalın inkişafı investorların tərkibində prinsipial irəliləyişə səbəb olmuşdur;
- qeyri-obyektiv informasiyaya əsaslanan təsərrüfat qərarlarının qəbul edilməsi çox zaman mənfi iqtisadi nəticələrə, təsərrüfat subyektlərinin müflisləşməsinə gətirib çıxarmışdır;
- hesabatların düzgünlüyü haqqında peşəkar mühakimə yürütmək qabi-

liyyəti olan adamlar üçün xüsusi biliklər tələb olunmuşdur;

- mülkiyyətçilərin sayının xeyli artması ilə əlaqədar müəssisələrin müdiriyyətinin (icraçı müdiriyyətinin) bilavasitə mülkiyyətçilərdən ciddi surətdə aralanması baş vermişdir;

- kapitalın hərəkətinin müasir forması kimi, fond bazarının təşəkkülü və inkişafı başlanmışdır.

Azərbaycan Respublikasının qüvvədə olan qanunvericiliyində auditor xidmətinin konkret təfsiri verilmişdir.

«Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının 1994-cü il 16 sentyabr tarixli 882 nömrəli Qanununun 2-ci maddəsində müəyyənləşdirilmişdir ki, audit – əmtəə istehsalı və satışı, xidmət göstərilməsi və iş görülməsi ilə məşğul olan təsərrüfat subyektlərində mühasibat uçotunun dəqiq və düzgün aparılmasının, mühasibat və maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılmasıdır.

Həmin Qanunun 3-cü maddəsində auditor xidməti təsərrüfat subyektlərində müqaviləəsasında maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti sahəsində yoxlama, ekspertiza, təhlil aparılması və yazılı rəy verilməsi, mühasibat uçotunun qurulması, hesabat göstəricilərinin dürüstlüyünün təsdiq edilməsi və auditorun peşə fəaliyyətinə (auditor təşkilatının nizamnamə məqsədlərinə) uyğun olaraq maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində digər xidmətlər göstərilməsi kimi müəyyənləşdirilmişdir.

1.2. Auditorun məqsədi və maliyyə hesabatı informasiyasının istifadəçiləri üçün onun zəruriliyi

Auditor fəaliyyətinin əsas məqsədi təsərrüfat subyektlərinin mühasibat (maliyyə) hesabatlarının düzgünlüyünü və onların apardıqları maliyyə və təsərrüfat əməliyyatlarının normativ aktlara uyğunluğunu müəyyən etməkdir.

Deməli, auditorun təyin edilməsi aşağıdakı məqsədlə maliyyə hesabatlarının yoxlanılması deməkdir:

- hesabatların düzgünlüyünün təsdiqi və ya qeyri-düzgün olmasının müəyyən edilməsi;

- yoxlanılan dövrdə məsrəflərin, gəlirlərin və fəaliyyətin maliyyə nəticələrinin uçotda və hesabatda dolğun, düzgün və dəqiq əks etdirilməsinin yoxlanılması;

- uçotun aparılması və hesabatların tərtib edilməsi qaydalarını tənzimləyən qanunvericiliyə və normativ sənədlərə, aktivlərin, öhdəliklərin və xüsusi kapitalın qiymətləndirilməsi metodologiyasına əməl olunmasına nəzarət;

- əsas və xüsusi dövriyyə vəsaitlərindən, maliyyə ehtiyatlarından və borc mənbələrindən daha yaxşı istifadə imkanlarının üzə çıxarılması.

Auditin əsas məqsədinə sifarişçi ilə müqavilə əsasında şərtləşdirilmiş vəzifələrə:

- maliyyə ehtiyatlarından daha yaxşı istifadə edilməsi imkanlarının üzə çıxarılması, vergilərin düzgün hesablanması, təhlili, müəssisələrin maliyyə vəziyyətini yaxşılaşdırmaq, məsrəfləri və fəaliyyətin nəticələrini, gəlirləri və xərcləri optimallaşdırmaq üçün tədbirlər hazırlanması vəzifələri də əlavə oluna bilər.

Auditor yoxlamasında balansın, mənfəət və zərər haqqında hesabatın tərtib olunmasının düzgünlüyü, izahat məktubundakı məlumatların doğruluğu müəyyən edilir. Bu zaman aşağıdakılara xüsusi diqqət yetirilir:

- a) hesabatda bütün aktivlər və passivlər əks etdirilmişdirmi;
- b) əmlakın qiymətləndirilməsinin faktiki metodikası müəssisənin uçot siyasəti müəyyənləşdirilərkən qəbul olunmuş metodikadan nə qədər fərqlənir.

Auditor mənfəət və zərər haqqında hesabatı balans mənfəətinin və vergi tutulan mənfəətin hesablanması düzgünlüyünü müəyyənləşdirmək üçün yoxlayır.

Bütövlükdə auditor aşağıdakıları yoxlamalıdır:

- nizamnamə kapitalı həcmində dəyişdirilməsi haqqında müəssisə mülkiyyətçilərinin qərarlarının bütünlüklə yerinə yetirilməsini;
- balansın aktivinin və passivinin hesabları üzrə sintetik və analitik uçot məlumatlarının eyniliyini;
- debitor və kreditor borclarının hesabatda bütünlüklə əks etdirilməsini.

Rəy vermək üçün auditora aşağıdakı məsələlər üzrə yetərinə aydın və dəqiq təsəvvürlərə malik olmalıdır:

- bütövlükdə hesabat ona verilən bütün tələblərə uyğun gəlirmi və orada ziddiyyətli informasiya yoxdur ki;
- hesabatda göstərilən məbləğlərin ora daxil edilməsinə əsaslar varmı;
- lazım olan məbləğlərin hamısı hesabatda daxil edilibmi, aktivlərin və passivlərin hamısını şirkətə məxsusdur;
- kateqoriyaların hamısı düzgün qiymətləndirilibmi və səhvsiz hesablanıbmı;
- məbləği onun yazıldığı hesaba aid etmək üçün əsaslar varmı;
- balansın tərtibi tarixindən bir az əvvəl və ya bilavasitə ondan sonra aparılan əməliyyatlar onların keçirildiyi dövrəaid edilibmi;
- ayrı-ayrı əməliyyatların məbləğləri analitik uçot kitabında və jurnallarında göstərilən məlumatlara uyğundurmu, onlar düzgün yekunlaşdırılıbmı, yekun məbləğləri baş kitabda göstərilən məlumatlara uyğun gəlirmi;
- kateqoriyaların hamısı maliyyə hesabatına daxil edilibmi, hesabatlarda və onlara əlavələrdə düzgün əks etdirilibmi.

Auditin başlıca vəzifələrini sivil bazar müəyyənləşdirir. Bütövlükdə auditə hesabatda əhəmiyyətli təhriflərin, xüsusən müdiriyyət tərəfindən sui-istifadələrin olmamasını özləri üçün son dərəcə zəruri sayan mülkiyyətçilərin mənafeyinin müdafiəsi, təsərrüfat subyektlərinin dərc etdikləri hesabatın digər istifadəçiləri üçün informasiya riskinin məqbul səviyyəyədək azaldılması prosesi kimi baxılması çox vacibdir. Eyni zamanda, auditorlar (auditor təşkilatları) öz fəaliyyətləri prosesində auditor xidməti göstərilməsi ilə bağlı aşağıdakı bir sıra vəzifələri də həll edirlər:

- mühasibat uçotunun aparılmasının və hesabatın tərtib edilməsinin, təsərrüfat əməliyyatlarının qanuniliyinin yoxlanılması;
- mühasibat uçotunun təşkilində kömək göstərilməsi;
- mühasibat uçotunun bərpasında kömək göstərilməsi;
- uçotun bərpasında və aparılmasında, mühasibat (maliyyə) hesabatının

tərtibində kömək göstərilməsi;

- vergilərin planlaşdırılmasına və hesablanmasına kömək göstərilməsi;
- uçotun aparılmasının və hesabatın tərtibinin ayrı-ayrı məsələləri üzrə məsləhətlər verilməsi;
- ekspert qiymətləndirməsi və təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin təhlili;
- maliyyə və hüquq məsələlərinin geniş dairəsi, marketinq, menecment, texnoloji və ekoloji məsələlər üzrə məsləhətlər verilməsi;
- təsis sənədlərinin və başqa sənədlərin hazırlanması;
- gələcək tərəfdaşlar haqqında informasiya verilməsi;
- sifarişçilərə informasiya xidməti;
- digər xidmətlər.

Auditorun xidmətinə tələbat aşağıdakı hallarla əlaqədar olaraq yaranmışdır:

- 1) Müdiriyyətlə informasiya istifadəçiləri (mülkiyyətçilər, investorlar, kreditorlar) arasında ixtilaf olduğu hallarda müdiriyyət tərəfindən qeyri-obyektiv informasiya verilməsi ehtimalı;
- 2) Qəbul edilmiş qərarların nəticələrinin, - bunlar isə çox ciddi ola bilər, - informasiyanın keyfiyyətindən asılılığı;
- 3) İnformasiyanı yoxlamaq üçün xüsusi biliklərin tələb olunması;
- 4) Çox zaman informasiya istifadəçilərinin onun keyfiyyətini qiymətləndirmək imkanının olmaması.

Bütün bu ilkin şərtlər müvafiq hazırlığı, ixtisası, təcrübəsi və bu cür xidmətlər göstərməyə icazəsi olan müstəqil ekspertlərin (auditorların) xidmətlərinə ictimai tələbatın yaranmasına gətirib çıxarmışdır. Auditor xidmətləri maliyyə informasiyasının düzgünlüyünü müəyyənləşdirən vasitəçilərin xidmətləridir. Düzgün informasiyanın olması kapital bazarının fəaliyyətinin səmərəliliyini yüksəltməyə və müxtəlif iqtisadi tədbirlərin nəticələrini proqnozlaşdırmağa imkan verir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində təsərrüfat subyektləri əmlakdan və pul vəsaitindən istifadə edilməsi, kommersiya əməliyyatlarının aparılması və investisiya-

lar qoyulması sahəsində müqavilə münasibətlərinə girirlər. Bu münasibətlərin etibarlılığı müqavilənin bütün iştirakçılar üçün düzgün maliyyə informasiyası almağın və istifadə etməyin mümkünlüyü ilə möhkəmləndirilməlidir. İnformasiyanın düzgün lüyünü isə auditor təsdiq edir.

Müəssisənin bəzən son dərəcə mürəkkəb olan bütün çox saylı əməliyyatlarının qanuniliyinə və hesabatda düzgün əks etdirildiyinə mülkiyyətçilər və ən əvvəl, kollektiv mülkiyyətçilər – səhmdarlar, payçılar, habelə kreditorlar müstəqil surətdə əmin olmaq imkanından məhrumdurlar, çünki, adətən, mülkiyyətçilər uçot qeydlərini yoxlamağa buraxılmır və onların müvafiq təcrübəsi də yoxdur, buna görə də auditor xidmətinə ehtiyacları olur.

Müəssisələrin fəaliyyətinin nəticələri haqqında informasiyanın və onların qanunvericiliyə əməl etməsinin müstəqil təsdiqi dövlətə iqtisadiyyat və vergitutma sahəsində qərarlar qəbul etmək üçün gərəkdir. Habelə bank və ya hakimiyyət orqanlarının auditor təşkilatlarının sifarişçisi olan müəssisəni ödəmə qabiliyyəti olmayan elan etmək fikrinə gəldiyi hallarda, yaxud müəssisə başqa səbəblərə görə fəaliyyətini dayandırdıqda, auditor yoxlamalarına zərurət duyulur. Ümumilikdə auditor yoxlamaları dövlət orqanlarına, məhkəmələrə, prokurorluğa və digər səlahiyyətli orqanlara onları maraqlandıran maliyyə hesabatının düzgünlüyünü təsdiq etmək üçün lazımdır.

Auditor xidmətlərini, bir qayda olaraq, təsərrüfat subyektlərinin idarəetmə qabiliyyəti sifariş verir, lakin bu funksiyadan istifadə edənlər daha çoxdur. Onlara aşağıdakılar daxildir:

- əməkdaşlar;
- vergi orqanları;
- banklar və digər maliyyə təsisatları;
- potensial investorlar;
- faktik və potensial ticarət tərəfdaşları və başqaları.

Auditor yoxlaması auditorlardan xüsusi bilik, təcrübə və peşə vərdişləri tələb edir. Bu keyfiyyətlərin mövcudluğu audit aparılan obyektin mühasibat hesabatı istifadəçisinin (o cümlədən üçüncü şəxslərin) auditorların təsdiq etmə

xidmətlərinə marağını daha da artırır.

1.3. Auditin növləri və onların xarakteristikası

Məcburi və könüllü (təşəbbüslə) audit

«Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununda göstərilir ki, auditor yoxlaması məcburi və ya könüllü (təsərrüfat subyektinin öz təşəbbüsü ilə) ola bilər. Qanuna görə öz maliyyə hesabatlarını dərc etdirməli olan təsərrüfat subyektləri üçün, habelə qanunla bilavasitə nəzərdə tutulmuş hallarda həyata keçirilməli olan audit məcburi, digər hallarda isə könüllüdür.

Mövcud qanunvericiliyə görə, banklar və digər kredit təşkilatları, səhmdar cəmiyyətləri, sığorta təşkilatları və cəmiyyətləri, məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlər, investisiya fondları, maliyyə-sənaye qrupları, fondlar və birjalar, qiymətli kağızların emitentləri, büdcədən kənar ictimai əhəmiyyətli qurumlar, bələdiyyə müəssisələri, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş və icmal) hesabat təqdim edən hüquqi şəxslər (hol dinqlər), təbii inhisar fəaliyyəti subyektləri və qeyri-hökumət təşkilatları üzrə audit məcburidir.

Məcburi auditin həcmi və keçirilməsi qaydası qanunvericilik normaları ilə tənzimlənir.

Məcburi auditin aktuallığını səhmdar cəmiyyətlərinin təmsalında aydın görmək olar.

Səhmdar cəmiyyətləri üçün məcburi audit aşağıda göstərilən bir sıra hallarda zəruridir:

- illik mühasibat uçotunun düzgünlüyünün təsdiqi üçün;
- səhmdar cəmiyyətlərinin qiymətli kağızlarının emissiyası prospektinə əlavə olunan sənədlərin təsdiqi üçün;
- səhmdar cəmiyyətlərinin qiymətli kağızları üzrə illik hesabatın təsdiqi üçün;
- və başqa hallarda.

Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinə (99.2-ci maddə) uyğun

olaraq, açıq səhmdar cəmiyyəti illik hesabatını və mühasibat balansını hamının tanış ola bilməsi üçün hər il dərc etməlidir. Mülki Məcəllənin 107.6-cı maddəsinə əsasən, bu sənədlərin dərci zamanı səhmdar cəmiyyəti illik maliyyə hesabatının düzgünlüyünün yoxlanılması üçün əmlak mənafeləri ilə cəmiyyətə və ya onun iştirakçılarna bağlı olmayan peşəkar auditoru cəlb etməyə borcludur.

Bunlardan əlavə, nizamnamə kapitalında məcmu payı on faiz və ya daha çox olan səhmdarların tələbi ilə səhmdar cəmiyyətinin fəaliyyətinin auditor yoxlaması hər bir vaxt keçirilməlidir. Səhmdar cəmiyyətinin fəaliyyətinin auditor yoxlamasının keçirilməsi qaydası qanunvericilik və cəmiyyətin nizamnaməsi ilə müəyyənləşdirilir.

Həmçinin, səhmdar cəmiyyətinin adi səhminin sahibi olan səhmdarının qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada, cəmiyyətin fəaliyyətinə dair məlumatlar almaq, ildə bir dəfə onun illik hesabatı və mühasibat balansı ilə tanış olmaq, cəmiyyətin fəaliyyətinin təftiş komissiyası və ya auditor tərəfindən yoxlanılmasını tələb etmək kimi hüquqları da vardır.

Könüllü (təşəbbüslə) audit iqtisadi subyektin qərarı üzrə, auditor (auditor təşkilatı) ilə müqavilə əsasında həyata keçirilir. Belə yoxlamanın xarakterini və miqyasını sifarişçi müəyyən edir.

Könüllü audit, adətən, sifarişçinin qərarı ilə aparılır. Həm də könüllü auditin məqsədləri ən müxtəlif ola bilər: bütövlükdə və ya ayrı-ayrı bölmələr üzrə mühasibat uçotuna nəzarət və onun vəziyyətinin təhlili; maliyyə hesabatı vəziyyətinin üzə çıxarılması; mühasibat uçotu üzrə kargüzarlığın təşkili; uçotun avtomatlaşdırılmasının tətbiq olunan vasitə və metodlarının qiymətləndirilməsi; vergiqoyma üzrə hesablaşmaların vəziyyətinin qiymətləndirilməsi.

Kompleks audit sayılan məcburi auditdən fərqli olaraq, könüllü audit həm kompleks, həm də tematik ola bilər, yəni bu halda uçotun yalnız ayrı-ayrı bölmə və sahələri nəzarətə və təhlilə məruz qalır.

Yoxlamanın dərinliyi də müxtəlif ola bilər: ilkin sənədlərdən başlayaraq, uçot məlumatlarının tam və başdan-başa yoxlanılması, aktivlərin və öhdəliklərin inventarizasiyasının keçirilməsi, ilkin uçot məlumatlarının və ya yalnız uçot

registrlərində və hesabatda göstərilən məlumatların seçmə qaydasında yoxlanılması.

Daxili və kənar audit

Daxili audit idarəetmə nəzarətinin ayrılmaz və mühüm elementidir. Daxili auditə tələbat onunla əlaqədar yaranır ki, rəhbərliyin yuxarı pilləsi təşkilatın və aşağı idarəetmə strukturlarının fəaliyyətinə gündəlik nəzarətlə məşğul olmur. Daxili audit bu fəaliyyət barədə informasiya verir və menecerlərin hesabatlarının düzgünlüyünü təsdiqləyir. Daxili audit, başlıca olaraq, ehtiyatların itkisinin qarşısını almaq və müəssisə daxilində zəruri dəyişikliklər aparmaq üçün lazımdır.

Kənar audit təsərrüfat subyektinin mühasibat uçotunun və maliyyə hesabatının düzgünlüyünü obyektiv qiymətləndirmək məqsədilə auditor təşkilatları və sərbəst auditorlar tərəfindən müqavilə əsasında aparılır. Sərbəst auditorun müstəqilliyi həm qanunvericilik, həm də etik normalarla müəyyənləşdirilir.

Təsərrüfat fəaliyyətinin auditi

Auditin bu növü təşkilatın təsərrüfat fəaliyyətinin müəyyən məqsədlər üçün müntəzəm aparılan təhlilini nəzərdə tutur. Təsərrüfat subyektinin auditini bəzən işin və ya inzibati idarəetmənin səmərəliliyinin auditi adlandırırlar. Təsərrüfat fəaliyyətinin auditində müəyyən fəaliyyət növlərinin obyektiv tədqiqi, hərtərəfli təhlili nəzərdə tutulur.

Auditin bu növü üç məqsəd daşıyır:

- idarəetmənin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi;
- təsərrüfat fəaliyyətini yaxşılaşdırmaq imkanlarının aşkara çıxarılması;
- fəaliyyətin yaxşılaşdırılmasına və ya gələcək işlərə dair tövsiyələrin verilməsi.

Təsərrüfat fəaliyyətinin auditi həm müdiriyyətin sifarişi ilə, həm də üçüncü tərəfin, o cümlədən dövlət orqanlarının tələbi ilə keçirilə bilər.

Uyğunluq auditi

Bu audit subyektin müəyyən maliyyə və ya təsərrüfat fəaliyyətinin qoyulmuş şərtlərə, qaydalara və ya qanunlara uyğunluğunu müəyyənləşdirmək

məqsədlə həmin fəaliyyəti təhlil etməkdən ibarətdir. Əgər belə şərtlər, məsələn, daxili nəzarət qaydaları müdiriyyət tərəfindən müəyyən olunmuşdursa, auditin bu növünü daxili auditor funksiyasını yerinə yetirən müəssisə əməkdaşları həyata keçirirlər. Şərtlər kreditorlar tərəfindən qoyulmuşdursa (məsələn, dövriyyə kapitalı ilə qısamüddətli öhdəliklər arasında müəyyən nisbətə gözlənilməsi tələbi), həmin şərtlərin yerinə yetirilməsi çox zaman şirkətin maliyyə hesabatlarında öz əksini tapdığına görə, auditin bu növü maliyyə hesabatlarının auditi ilə birgə aparılır.

Dövlət aktları ilə müəyyənləşdirilmiş tələblərə uyğunluq auditini bu aktların icrasına nəzarət edən dövlət orqanında işləyən müfəttişlər və ya bu cür nəzarətin tapşırıldığı kənar auditorlar aparırlar. Auditin nəticələri haqqında müvafiq dövlət orqanına məlumat verilir.

Maliyyə hesabatının auditi və xüsusi audit

Maliyyə hesabatının auditi subyektin hesabatının müəyyənləşdirilmiş meyarlara və mühasibat uçotunun hamılıqla qəbul edilmiş qaydalarına uyğunluğu haqqında rəy vermək məqsədilə həmin hesabatı yoxlamaqdan ibarətdir. Həmin audit hesabatları yoxlanılan şirkətin dəvət etdiyi kənar auditorlar tərəfindən aparılır.

Adətən, meyar olaraq hamılıqla qəbul edilmiş mühasibat prinsipləri götürülür. Maliyyə hesabatına ən ümumi halda mühasibat balansı, mənfəət və zərər haqqında hesabat, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat və hesabatlarda isnad edilən əlavə sənədlər daxildir.

Maliyyə hesabatı auditinin nəticələri dərc olunaraq, istifadəçilərin geniş dairəsinə: - səhmlərin sahiblərinə, kreditorlara, dövlət tənzimləmə orqanlarına və başqalarına göndərilir.

Maliyyə hesabatının auditi belə bir mülahizəyə əsaslanır ki, ondan müxtəlif qruplar müxtəlif məqsədlər üçün istifadə edəcəklər.

Deməli, bir auditorun audit aparması və bütün istifadəçilərin etibar edə biləcəyi rəy verilməsi variantı hər bir istifadəçinin özünün ayrılıqda audit aparması variantından daha səmərəlidir.

Xüsusi audit təsərrüfat subyektinin fəaliyyətində müəyyən prosedurlara, normalara və qaydalara əməl olunmasının konkret məsələlərinin yoxlanılmasıdır və adətən, müdiriyyətin fəaliyyətinin qanuniliyini, düzgünlüyünü və səmərəliliyini, vergi hesabatlarının tərtibinin, sosial fondlardan istifadənin düzgünlüyünü və sairəni təsdiqləmək məqsədi daşıyır.

Əməliyyat auditi

Əməliyyat auditi – məhsuldarlığı və səmərəliliyi qiymətləndirmək məqsədilə təsərrüfat sisteminin fəaliyyət prosedurları və metodlarının hər hansı bir hissəsinin yoxlanılmasıdır. Bu audit başa çatdıqdan sonra, adətən, menecərə əməliyyatları təkmilləşdirməyə dair tövsiyələr verilir.

Əməliyyat auditində yoxlamalar mühasibat uçotu ilə məhdudlaşmır. Yoxlamalar təşkilat strukturunun, kompüter əməliyyatlarının, istehsal metodlarının, marketinqin və auditorun ixtisaslı olduğu hər hansı başqa sahənin qiymətləndirilməsini əhatə edə bilər.

Əməliyyat auditinin yerinə yetirilməsi və onun nəticələri haqqında məlumat başqa növ auditlərdə olduğu qədər asan müəyyənləşdirilmir. Əməliyyatların səmərəliliyinin obyektiv qiymətləndirilməsi onların təlimatlara uyğunluğunu və ya hamılıqla qəbul edilmiş mühasibat prinsiplərinə zidd olmayan maliyyə hesabatlarını qiymətləndirməkdən xeyli çətindir; hər bir konkret auditdə informasiyanı qiymətləndirmək üçün müəyyənləşdirilmiş meyarlar isə son dərəcə subyektivdir. Bu mənada, əməliyyat auditi adi auditdən daha çox müdiriyyətin konsaltinqinə bənzəyir.

Auditor xidmətlərinin başqa növləri

Auditorlar (auditor təşkilatları) auditor yoxlamaları keçirməklə yanaşı, təsərrüfat subyektlərinə, sahibkarlara və fiziki şəxslərə təsərrüfat-maliyyə məsələlərinin geniş dairəsi üzrə məsləhətlər verilməsi şəklində xidmətlər göstərə bilərlər.

Məsləhətlərin keçirilməsi praktikası göstərir ki, auditorlara müraciət olunan məsələlərin çoxu vergi qanunverciliyi ilə bağlıdır: vergi ödəyiciləri auditorlara vergilərin hesablanması minimallaşdırılmasında, başqa sözlə, verginin məbləğini azaltmağın qanuni yollarını axtarıb tapmaqda kömək göstərmək xahi-

şi ilə müraciət edirlər.

Bu da çox vacibdir ki, sifarişçiyə ümumi, yaygın məsləhətlər deyil, qüvvədə olan normativ sənədə isnad etməklə, konkret məsləhətlər verilməlidir.

Auditor vergi planlaşdırma məsələləri üzrə məsləhətlər verərkən əvvəlcə məsləhət üçün müraciət etmiş sifarişçinin təsərrüfat fəaliyyətinin strukturunun xüsusiyyətlərini yaxşıca öyrənməli və yalnız bundan sonra vergiqoymaya dair mövcud normativ sənədlər əsasında vergi ödəmələrinin planlaşdırılması mərhələsində onların hesablanmasına kömək etməlidir.

Hüquqi məsələlər üzrə məsləhətlər verilməsi auditor xidmətlərinin xüsusi növüdür. Bu cür xidmətləri, bir qayda olaraq, ştatında hüquqşünas-məsləhətçilər və yəhüq struktur bölmələri (qrupları, şöbələri) olan auditor təşkilatları göstərə bilirlər. Belə auditor təşkilatlarının iş praktikası göstərir ki, ən çox məsləhət müəssisələrin və vergi orqanlarının qarşılıqlı münasibətləri ilə, vergi orqanlarının apardıqları yoxlamalardan sonra onların hərəkətlərindən müəssisələrin mənafeyinin hüquqi müdafiəsi ilə bağlıdır.

Hüquqi məsləhətin digər növləri Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin və Əmək Məcəlləsinin, başqa hüquqi aktların ayrı-ayrı müddələrinin düzgün tətbiqi məsələlərinə dair məsləhətlər verilməsidir.

Auditor təşkilatları qeyri-düzgün məsləhət üçün qüvvədə olan qanunvericiliyə görə əslində heç bir məsuliyyət daşımasalar da (bağlanmış ikitərəfli müqavilələrdə nəzərdə tutulan hallar istisna olmaqla), sifarişçiyə qeyri-düzgün məsləhət verilməsi və məsləhətçinin buraxdığı səhv nəticəsində sifarişçidə hər hansı məsuliyyətin yaranması auditor təşkilatlarının imicinə mənfi təsir göstərir.

II FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA AUDİTOR XİDMƏTİNİN İNKİŞAFI SAHƏSİNDƏ VƏZİYYƏTİN TƏHLİLİ

2.1. Ölkədə auditin formalaşması mərhələləri

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 inkişafının əsası müəyyən edilmiş oldu. Məhz bu amil milli iqtisadiyyatın bazar prinsipləri əsasında qurulması üçün zəmin yaratmış, ölkədə mülkiyyət çoxnövlürlüyünün formalaşmasına, 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.

Azərbaycan Respublikası iqtisadiyyatının bazar münasibətlərinə keçməsi, onun dünya iqtisadi sisteminə inteqrasiyası və bütövlükdə cəmiyyətin demokratikləşməsi prosesi beynəlxalq standartlara cavab verən maliyyə nəzarətinin, əsasında audit sisteminin qurulmasını tələb edirdi. Keçmiş Sovet İttifaqına daxil olan respublikalarda olduğu kimi, Azərbaycanda da nəzarət və təftiş sistemi in-

zibati-amirlik metodlarına uyğun olaraq qurulmuşdu. Bu sistem mütərəqqi və sivil nəzarət formasından uzaq olduğundan bazar münasibətlərinin inkişafına ciddi problemlər yaradırdı. 80-ci illərin sonu 90-cı illərin əvvəllərində keçmiş SSRİ-nin bir çox ərazisində auditin yaradılması istiqamətində cəhdlər göstərilirdi, lakin 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.

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 mü- zəkirə 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 Leningrad 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 Leningradda həmçinin, auditor təşkilatları yaradılmağa başlandı. Bunların arasında təsərrüfat hesablı müəssisələr olan «Kontakt», «Rufaudit», «Lenaudit», «Mosaudit», «Baltika audit», «MKD», «Piterkontrakt», «Auditor», «Lenbankaudit», «Informaudit» də var idi. 1990-cı ildən başlayaraq Moskvada beynəlxalq auditor təşkilatının iştirakı «Ernestend Yanq Vneşaudit» birgə auditor təşkilatı yaradıldı. Həmçinin, Moskvada və Leningradda digər xarici auditor təşkilatlarının filial və nümayəndəlikləri də yaradılmağa başlanmışdı. Artıq bu qısa müddət ərzində əsas diqqət auditor təşki-

latlarının yaradılmasına vətəşkilatlarda fəaliyyət göstərə biləcək mütəxəssislərin cəlbinə yönəlmişdi. Belə mütəxəssislər qısamüddətli praktik kurslarda təcrübə keçmiş maliyyə-mühasibat işçiləri, iqtisadçılar, müfəttişlərdən ibarət idi. Bazar münasibətlərinin təşəkkül tapmağa başladığı və bu münasibətlərin inkişafını təmin edəcəkhüquqi-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 auditn 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 Azərbaycan Respublikasının 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 şifarişləri əsasında, habelə hüquq-mühafizə orqanlarının tələbi ilə, müqavilə üzrə haqqı ödənilməklə, təftiş və yoxlamalar keçirməli, təsərrüfat mexanizminin təkmilləşdirilməsinə dair

metodik və əməli yardım göstərməli idi.

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 sisteminə 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 auditor xidmətinin geniş və əhatəli inkişafı üçün kifayət etmirdi. Məhz bu baxımdan xidmət sahəsinin perspektiv inkişaf istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi, onun 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 respublikanın bütün şəhər və rayonlarında Auditor Mərkəzinin şöbələri yaradılmağa başladı. Azərbaycan Respublikası ərazisində müxtəlif mülkiyyət formalarının inkişafının təmin edilməsi, auditor 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. Auditor təşkilatlarının nizamnamələri Auditor Mərkəzində qeydiyyatla alınır.

Mərkəzin əsas fəaliyyət istiqamətində vergi qanunvericiliyinə riayət olun-

masının 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.

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-cı il iyun ayının 20-də Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi «Auditor xidməti barədə» Azərbaycan Respublikasının 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, Azər-

baycan Dövlət İqtisad İnstitutunun nümayəndələri daxil edilmişdi. Komissiya tapşırılmışdı ki, Auditorlar Palatasını formalaşdırmaq üçün Azərbaycan Respublikasının 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 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, qərar da 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» ikinci qərar da 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 auditor 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 Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasındada (maddə 95, 19-cu bənd) təsbit olunmuş və Milli Məclisin həll etdiyi məsələlər sırasına daxil edilmişdi. Lakin 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.

Qeyd etmək lazımdır ki, «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununda çoxsaylı əlavə və dəyişikliklərin edilməsinə baxmayaraq, milli audit qanunvericiliyinin təməl prinsipləri, müddəalar ötən dövr ərzində dəyişməz qalmışdır, 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 itti-faqları haqqında», «Sığorta haqqında», «Maliyyə-sənaye qrupları haqqında», «Prokurorluq haqqında», «Məhdud məsuliyyətli müəssisələr haqqında», «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında», «Hesablama Palatası haqqında», «Yerli (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 auditor fəaliyyətinin təşkili, tənzimlənməsi və inkişafı üçün normativ-hüquqi bazanın təkmilləşdirilməsi, milli standartların hazırlanması xüsusi 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 tövsiyələr nəzərə alınır. Başqa sözlə, milli audit standartları hazırlanarkən beynəlxalq praktikada bu istiqamətdə müəyyən olunmuş prinsiplər əsas götürülür. Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası və Audit təcrübəsi üzrə Beynəlxalq Komitə tərəfindən işlənilən 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 ərazisində auditor xidmətinin dövlət tənzimlənməsinin təmin olunması və auditorların fəaliyyətinə nəzarətin təşkili məqsədilə beynəlxalq audit standartlarına və Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktlarına müvafiq olaraq, 35 əsas və 3 köməkçi (xidmətçi) milli audit standartı, «Auditorların Peşə Etikası 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», «Banklarla 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 audit zamanı normativ-hüquqi aktların nəzərə alınması haqqında təlimat» adlı standartlar Azərbaycan Respublikası Ədliyyə Nazirliyində dövlət qeydiyyatına götürülərək, normativ-hüquqi aktlar dövlət qeydiyyatı haqqında şəhadətnamə almışdır.

Paralel və lüzumsuz yoxlamaların azaldılmasında, bazar iqtisadiyyatının inkişafına mənfi təsir göstərən halların qarşısının alınmasında, təsərrüfat subyektlərinin qanuni mənafeələrinin 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 17 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 butövlükdə 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 halların aradan qoyulması və sahibkarlıq fəaliyyətini genişləndirmək üçün əlverişli münbit 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, Azərbaycan Respublikasının nazirlik, komitə və başqa mərkəzi icra hakimiyyəti orqanlarında mövcud olan nəzarət-təftişqurumları ləğv edilmiş, iqtisadi sahədə hüquq-mühafizə orqanlarının fəaliyyəti yalnız cinayət işlərinin istintaqı ilə məhdudlaşdırılmaqla, həmin orqanlarda yoxlamalarla məşğul olan müvafiq qurumların fəaliyyəti dayandırılmaqla, ölkədə nəzarət-audit sisteminin beynəlxalq tələblərə uyğunlaşdırılması sahəsində mühüm addım atılmışdır.

Auditor Palatası özünün beynəlxalq əlaqələr üzrə fəaliyyətinə-beynəlxalq və regional peşə qurumlarında təmsilçiliyə, ikitərəfli əməkdaşlıq əlaqələrinin qurulmasına və inkişaf etdirilməsinə 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 lideri kimi tanınan Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun ölkəmizlə «Audit-Azərbaycan» bölməsinin yaradılması və dövlət qeydiyyatından keçmiş ictimai bilik 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 illərdən etibarən Auditorlar Palatasının çoxcəhətli fəaliyyətində mühüm yer tutan təbliğat və nəşr işləri həm sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olan auditor xidmətinin təbliği, dövlətin maliyyə-iqtisadi fəaliyyətə

tinin həyata keçirilməsi, iqtisadi demokratiyanın genişləndirilməsi və ölkədə maliyyəşəffaflığının bərqərar edilməsi vəzifələrinin həllində auditin yeri və rolu barədə dolğun təsəvvürlərin formalaşmasına, cəmiyyət tərəfindən auditin idarəetmə prosesində nəzarət-analitik infrastruktur kimi qəbul edilməsinə yardımçı olmaq, həm də auditorkadrlarının 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 inkişafa doğru (1996-2001-ci illər)» icmal-məlumat kitab, «daxili audit» tədris-praktik vəsaiti, «Azərbaycanın milli audit standartları» və «Daxili audit standartları» topluları, «Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsi», 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, magistrant və aspirantları tərəfindən gərəkli mənbə kimi yüksək qiymətləndirilməkdədir. 2000-ci ilin iyul ayından Palatanın təsisçiliyi ildə 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 dövrü nəşrə çevrilməkdədir.

Ölkə iqtisadiyyatının azad bazar münasibətləri prinsiplərinə əsasən inkişaf etdirilməsi, dünya iqtisadi sisteminə inteqrasiyanın sürətləndirilməsi və 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 beynəldaxlıq Daxili Auditorlar İnstitutu (IIA-

ABŞ) ilə bu istiqamətdə məqsədyönlü iş aparır. Həmin işin ilkin nəticəsi olaraq, Daxili Auditorlar İnstitutu İdarəetmə Şurasının Kvebek (Kanada) şəhərində keçirilən 1999-cu il 28 iyun tarixli iclasında Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının müraciəti əsasında respublikamızda IIA-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 IIA-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 Macarıstanda birgə) fəaliyyət göstərir.

«Qeyri-hökumət təşkilatları (ictimai birliklər və fondlar) haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun tələblərinə uyğun olaraq, 2000-ci il dekabrın 6-da «Audit-Azərbaycan» bölməsi Azərbaycan Respublikası Ədliyyə 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 na-

zirlik, 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 müəssisələri, «Kaspian Trans Co» şirkəti, «AzərCell Telekom» BM, «Qarabağ Sement» ATSC, «RotAbank» SKB, «KPMG Azərbaycan Limited», «Premyer Eyecəsi» 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 magistrlər və elmi dərəcəsi olan şəxslər birliyə üzv ola bilərlər. Üzvlüyə 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.

2.2. Ölkədə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində mövcud problemlər

Azərbaycanda auditor 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 nəticə-

sində ölkədə idxal-ixrac əməliyyatlarının həcmi artır, yerli və xarici hüquqi şəxslər, müəssisələr arasında kommersiya əlaqələri genişlənir. Yerli təsərrüfat subyektləri region və beynəlxalq bazarlara çıxmaq məqsədilə öz fəaliyyətlərini təkmilləşdirir və dünya standartlarına uyğunlaşdırmağa çalışırlar. Lakin, yerli təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-mühasibat sisteminin beynəlxalq norma və prinsiplərlə 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 maliyyə-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 mühüm proqram və normativ-hüquqi sənədlər, auditin hüquqi-normativ və qanunvericilik bazasının beynəlxalq norma və prinsiplərə uyğunlaşdırılması zərurətini öz vacibliyi ilə qarşıya qoymuşdur.

Azərbaycan Respublikasının auditor xidməti bazarında müasir vəziyyətinin monitorinqi məqsədi ilə aparılan tədqiqatlar, sorğu və araşdırmalar xidmətin inkişafına təsir edən vacib problemlərdən biri kimi auditor xidməti ilə bağlı hüquqi-normativ bazanın təkmilləşdirilmə zərurətini müəyyən etmişdir. Xüsusilə, xidmət haqqında qanunvericiliyinin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsinə ehtiyacın yüksəlməsi ölkədə auditor xidmətinin inkişafı ilə birbaşa bağlıdır. «Auditor xidməti haqqında» Qanunun təkmilləşdirilməsi artıq aktual bir məsələ kimi gündəmdə durmaqdadır. Azərbaycanda auditor xidmətinin müasir inkişaf səviyyəsini təhlil etdikdə göstərilən xidmətlərin çeşidinin müxtəlifliyi nəzərə çarpır. Qanunda xidmətin növləri «Auditor anlayışı» adlı 2-ci maddədə məcburi və könüllü auditor xidmətləri baxımından əks olunur. Eyni za-

manda auditor xidmətinə audi edilən bölmədə xidmətin növləri (3-cü maddə) açıqlanır. Lakin, müvafiq anlayış və açıqlamalar auditin cəmiyyətdəki müasir inkişaf səviyyəsini konkretliylə əks etdirmir. Belə ki, audit analiyşına, auditor 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, təşkilatlarda 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 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 anlayışının şərhə 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 yaradır. 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, auditorların peşə məsuliyyətinin artırılmasına aşağıdakı amillər ciddi şəkildə təsir göstərir:

- mövcud iqtisadi məhkəmə mexanizminin kifayət qədər təkmil olmaması;
- auditorların peşə-ixtisas səviyyəsi, fəaliyyəti ilə bağlı normativ-hüquqi bazanın tam formalaşmaması;
- auditor 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.

Auditor xidmətində məsuliyyətin artırılması müddəası yalnız auditorlara qarşı yönəlməməli, eyni zamanda auditorun peşəkar fəaliyyətini həyata keçirməyə mane olan, onları bilavasitə cəmiyyətə zidd hərəkətlərə, cinayətə zövq 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. Məhz bu baxımdan məsuliyyət normasının auditor-sifarişçi subyekt istiqamətin-

də təkmilləşdirilməsi mövcud problemin həlli ilə bağlı xüsusi əhəmiyyət kəsb edə bilər.

Məsuliyyət səviyyəsinin auditor-sifarişçi arasında bağlanan müqavilədə də təkmil baxımdan verilməsi vacib amil kimi qiymətləndirilməlidir. Belə ki, 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 misilləri ilə bağlı olmalıdır. Məsələnin bu yönümlü həlli bir tərəfdən müqavilə dəyərinin əsassız şəkildə aşağı salınmasının, haqsız rəqabət-inhisarçılıq mühitinin yaradılmasının qarşısını almağa, digər tərəfdən isə auditorun peşə fəaliyyətinin, auditor risklərinin sığortalanması amilinin qanunvericilikdə öz əksini tapmasına təsir göstərmiş olar.

«Auditor xidməti haqqında» qanunda və bununla bağlı digər qanunvericilik sənədlərində xidmətin tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsinə, onun keyfiyyətinin və məsuliyyətlik səviyyəsinin yüksəldilməsinə yönələn tədbirlər auditor fəaliyyətinin sığortalanması məsələsinin vacibliyini müasir dövrün ən mühüm tələbi kimi gündəmə gətirir. Fəaliyyətin və auditor risklərinin sığortalanmaması sifarişçilərin auditor 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 ida-

rəedilmə mexanizminin formalaşdırılmasını zəruriləşdirir. Lakin, təcrübə göstərir ki, nə qədər təkmil audit proqramı, planı tərtib olunsa da onun reallaşdırılmaması prosesi yalnız auditorlardan asılı olmur. Belə ki, zəruri informasiyaların toplanması, onların realılıqla əsaslandırılması prosesi bağlanan müqavilənin müddətindən daha çox asılı 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 auditor xidməti bazarında əsas üstünlük təşkil edən məcburi auditlər üzrə bağlanmış müqavilələnin müddəti ən yaxşı halda 10-15 gün təşkil edir, lakin, belə müqavilələrin çox hissəsi daha aşağı müddət üzrə bağlanır.

Prosesin belə gedişatı əksər hallarda təsərrüfat subyektlərinin müvafiq müddətlərə (qısa müddətlər) üstünlük verməsindən irəli gəlir. Bu amil öz ciddiyyətlə aparılan auditlərin risklilik dərəcəsinin daim yüksək olması üçün şərait yaradır. Məhz 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.

Auditor xidmətinin əsas problemlərindən biri də auditin aparılmasında məxfiliyinin 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 əhəmiyyətliliyi 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 məsuliyyətliliyi 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 xidmətinin 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. Lakin, bütün əldə olunmuş müsbət və 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 ölkənin 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 auditin tələblərinə yaxınlaşdırılması 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 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 və s.) vacib məsələlərdəndir. Bu amil auditor xidməti bazasının tənzimlənməsində hüquqi tənzimləmə mexanizminin rolunu genişləndirməklə auditor fəaliyyəti üzrə məsuliyyət yükünün daha konkretlik baxımından bölüşdürülməsinə, keyfiyyətsiz auditin aparılmasının daha dəqiq meyarlar baxımından qiymətləndirilməsinə münbit zəmin yarada bilər.

İstər məcburi, istərsə də könüllü auditor xidmət növləri üzrə istifadə olunan milli audit standartları üzrə təminatların, əlavələrin hazırlanması xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsində vacib rol oynaya bilər. Standartların hazırlanma prosedurunun da 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 praktiki həyata vəsiqə almasında müsbət addım sayıla bilər.

Xidmət bazarında qeyri-sağlam rəqabət mühitinin formalaşmasına təsir edən əsas amillərdən biri 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. Mövcud problemin həlli məqsədilə xidmətin tənzimlənməsinə məsul oqran 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.

Auditor 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 dəyərində ciddi təsir edərək, ilk növbədə xidmətin keyfiyyətində öz son istifadəsini tapır.

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 üzvi 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 (maliyyə-mühasibat, vergi, iqtisadi, hüquqi və s.) keyfiyyəti, işçi heyətin, menecerlərin peşə-ixtisas səviyyəsi və s. Belə geniş fəaliyyət sahəsində auditorun təbii ki, fəaliyyəti risksiz mümkün olmur. Məhz bu amilin va-

cibliyi 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.

Auditor 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 edilsəli 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 müəssisədən kənar 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 büdcədən kənar 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. Məsələn, ABŞ-da, Qərbi Avropada baş verən bu yönümlü ciddi qalmaqallar (Ernon və Artur-Andeson və s.) buna canlı nümunədir. Xüsusilə, bütün bu amillər cəmiyyət üzvlərinin, investorların təsər-

rüfat 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.

Auditor xidmətinin keyfiyyətinin tənzimlənməsində hal-hazırda inzibati metod və vasitələr üstünlük təşkil edir. Əvvəldə göstərildiyi 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.

Dünya 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 kollegial yanaşmanı, 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 əksə 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.

Ölkənin xidmət bazarında məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi sahəsindəki mühit daha çox sağlam əsaslar üzrə inkişaf etməkdədir. Sifarişçi təsərrüfat sub-

yektləri bu cür xidmətlərin göstərilməsində sərbəst auditorların, yerli və xarici auditor təşkilatlarının 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 auditi, idarəetmə və daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi və digər bu yönümlü xidmətləringöstərilməsi ilə bağlı müqavilə məbləğləri, xidmətin dəyəri real fəaliyyətin nəticələri, auditorların peşəkarlıq səviyyəsi ilə əlaqələndirilir.

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. 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 hazırlanması və s.) yaranması istiqamətində atılan mühüm addımlardan biri kimi səciyyələnməlidir. Məsləhət xidmətlərinin göstərilməsində ixtisaslaşmaya xüsusi diqqət yetirilməsi xidmətin keyfiyyətinin və səmərəsinin yüksəldilməsi baxımından xüsusi əhə-

miyyət kəsb edir.

Auditor xidmətinin təşkili və inkişafı onun tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsini vacib şərt kimi zəruriləşdirməkdədir. Auditin təşəkkül tapdığı ölkələrdə xidmətin tənzimlənmə mexanizmi öz müxtəlifliyi ilə səciyyələnərək, bu sahədə artıq konkret məlum mexanizmlər mövcuddur. Belə tənzimləmə mexanizmləri kimi inzibati, iqtisadi, etik ictimai mexanizmlər daha çox fərqlənir. Azərbaycanda qısa müddət ərzində inkişaf etməyə başlayan auditor xidmətinin tənzimləmə mexanizmlərinin tədqiqində, onun inkişaf problemlərinin öyrənilməsində dünya audit təcrübəsində formalaşan tənzimləmə mexanizmlərinin təsir amillərini qiymətləndirmək öz vacibliyi ilə çıxış edir. Ölkədə xidmətin tənzimlənməsində inzibati mexanizm xidməti bazarının formalaşdığı ilk gündən təşəkkül tapmışdır. «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun 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 (auditor təşkilatları) tərəfindən riayət edilməsinə nəzarət etmək məqsədilə Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası yaradılır. Auditorlar Palatasının fəaliyyəti onun Əsasnaməsi ilə tənzimlənir». Mövcud qanun, «Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında Əsasnamə» ilə birlikdə ölkədə xidmətin dövləti tənzimləmə mexanizminin formalaşmasında əsas rol oynayır.

Auditor xidmətinin tənzimləmə mexanizmində əsas rol oynayan qanunvericilik və normativ hüquqi bazada xidmətin təşkilinin və tənzimlənməsinin çevik iqtisadi metodlarının tətbiqinə kifayət qədər yer verilmir. Xidmətin qanunvericilik və metodoloji bazasının inkişaf problemləri üzrə aparılan tədqiqatlar ölkədə auditor xidmətinin dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsinin zəruri olduğunu aydın göstərir. Auditor peşəsi üzrə məsuliyyət səviyyəsinin

daha konkret baxımdan verilməsi, xidmətin tənzimlənməsində auditor fəaliyyəti üzrə sığortalama şərtlərinin müəyyənləşdirilməsi, digər qanunvericilik sənədlərində auditlə bağlı zəruri müddəalara (məcburi audit) əməl olunmasının təkmilləşdirilməsi xidmətin dövlət-inzibati tənzimlənməsi sahəsində mühüm istiqamətlər kimi səciyyələnməlidir.

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 sığortalınması, vergi güzəştləri və s. haqda danışmaq hələ ki, qeyri-mümkündür. İqtisadi tənzimləmə metodlarının xidmət bazarında təşəkkül tapmasında dövlət səviyyəsində təxirəsalınmaz tədbirlərin görülməsi, 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.

Xidmət bazarının tənzimlənməsində 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 xid-

mətin yüksək etik norma və prinsiplər üzrə təşkilinə təsir etməkdədir. Auditor peşəsinin möhkəmləndirilməsində, auditorun cəmiyyət və sifarişçisi qarşısında məsuliyyətinin yüksək peşəkarlıq səviyyəsində təmin olunmasında məcəllənin praktik-işlək 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 edilmədikdə 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.

Xidmət bazarında mövcud problemlərdən biri də auditor-sifarişçi münasibətlərinin yaradılmasında olan çatışmamazlıqlar. Auditin inkişaf təcrübəsində auditorun cəlbə konkret hüquqi əsaslar üzərində qurulur, auditorun ünsiyyətdə olduğu rəsmi tərəf, şəxs subyektin məsul şəxsi, təsisçisi olmalıdır. Belə yanaşma auditin prinsipləri ilə (müstəqillik, obyektivlik, şəffaflıq) üzvi 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 verisə də, lakin bunu auditorun təkmil seçim mexanizmi kimi qəbul etmək qeyri-mümkündür.

III FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA AUDİTOR XİDMƏTİNİN İNKİŞAF PERSPEKTİVLƏRİ VƏ ONUN HÜQUQİ- NORMATİV BAZASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Auditor xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri

Auditor xidməti bazar iqtisadiyyatının zəruri infrastruktur sahəsi olub, sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü kimi çıxış etməklə ölkədə dövlət səviyyəsində həyata keçirilən mühüm kompleks tədbirlərdən bəhrələnərək inkişaf etməkdədir. Xidmətin inkişafı üçün yaradılan belə münbit şərait onun perspektiv inkişaf istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsində əsas və önəmli rol oynayır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafında bazar segmenti – 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 liberallaşdırılmasının 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 çarpacaq dərəcədə artmasına geniş imkanlar yaradır.

Vergi və gömrük sistemlərində aparılan əhəmiyyətli dəyişikliklər prosesinin perspektiv dövr üçün genişləndirilməsi (ölkədə bazar iqtisadiyyatının inkişaf zərurəti, Beynəlxalq Maliyyə-Kredit İnstitutlarının tövsiyələri əsasında), bu sahələrdə təsərrüfat subyektlərinə göstəriləcək məsləhət-konsaltinq yönümlü auditor xidmətlərinə olan tələbatın artmasına, onlara daha geniş sərgili peşəkar xidmətlər göstərilməsinə 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 gös-tərilməsini və digərlərini qeyd etmək zəruridir.

Azərbaycan Respublikasının iqtisadi inkişaf səviyyəsi onun beynəlxalq aləmdə yerini müəyyən edir və ölkənin müstəqil siyasətinin həyata keçirilməsinə təsir göstərir. Güclənməkdə olan qloballaşma prosesi informasiya, texnologiya, işçi qüvvəsi və kapitalın hərəkəti sahəsində ölkələr arasında mövcud maneələrin azaldılmasına şərait yaratmışdır. Belə bir şəraitdə öz ehtiyatlarının artırılması, onların şəffaflıq və neytrallıq prizmasından qiymətləndirilməsi və eləcə də dünyanın iqtisadi ehtiyatlarının cəlb olunması məqsədilə milli rəqabət qabiliyyətliliyin gücləndirilməsi Azərbaycan üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Eyni zamanda Azərbaycanın Beynəlxalq Ticarət Təşkilatına üzvlüyünün yaxın vaxtlarda həll olunması, ölkəyə investisiya axınının həcmnin ilbəil artması prosesi də təsərrüfat subyektlərinin, sahibkarların fəaliyyətinin beynəlxalq biznes prinsip və tələblərinə uyğunlaşdırılmasına güclü təsir göstərəcəkdir. Dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanın təsərrüfat, sahibkarlıq subyektləri də bu mühüm tədbirlərin, bu zaman meydana çıxacaq əməliyyatların icrasında auditin məsləhət-konsaltinq xidmətləri olmadan keçinə bilməyəcəklər. Məhz belə iqtisadi inkişaf

auditor 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 cəlbədiciliyinin 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 saxlanılması 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 dayanıqlı və yüksək artım templərinin təmin edilməsi, strukturun təkmilləşdirilməsi və səmərəliliyinin artırılması olacaqdır. Bu sahədə əsas tədbirlər istehsal avadanlıqlarının 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 sahələrinin 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. Dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da sənaye sahəsinin bu yönümlü inkişafı aşağıdakı xidmət növlərinə real tələbatı artırmış olacaqdır: təsərrüfat subyektlərinin ma-

liyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilinin aparılması; maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi və proqnozlaşdırılması; təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yaxşılaşdırılması üçün tövsiyyə və təkliflərin hazırlanması; idarəetmə sisteminin, daxili nəzarətin təşkilinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və maliyyələşdirmə, daxili imkanlardan səmərəli istifadə üzrə məsləhətlər verilməsi; istehsalın düzgün təşkili, istehsal-idarəetmə uçotunun səmərəliliyinin yüksəldilməsi üzrə təkliflərin hazırlanması.

Sənaye-istehsal yönümlü xidmətlər auditor xidmətinin texnoloji yönümlü lüyünün genişlənməsinə, ələlxüs 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. Həmçinin, qeyd olunan rayonlarda vergi tətilləri və ya güzəştli vergilərin təmin olunması vasitəsilə sahibkarlığın təşviq 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. Belə ki, Azərbaycanda kənd təsərrüfatı işinin yaxşılaşdırılması, ümumilikdə, rayonlarda tələbin stimullaşdırılması və kənd yerlərinin iqtisadiyyatının inkişafı ilə nəticələnəcəkdir. 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 təsərrüfatı 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. Mövcud 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 auditor xidmətlərinin də əhatə dairəsinin genişlənməsinə (bank, maliyyə-kredit təşkilatları, investisiya və digər institutlarla bağlı məcburi auditor xidmətləri, o cümlədən bu sahələrdə müxtəlif məsləhət xidmətləri və s.) əsaslı şəkildə təsir göstərəcəkdir. Bu sahələrdə auditor xidmətlərinin daha yüksək inkişafına nail olmaq üçün maliyyə bazarları, institutları üzrə təşkil olunacaq auditor xidmətlərinin təkmilləşdirilməsi, zəruri ixtisaslaşmanın aparılması vacib amildir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində ölkədə mövcud olan təsərrüfat subyektlərinin dünya təsərrüfat əlaqələrində mütəmadi olaraq iştirak etməsi və beynəlxalq integrasiyaya nail olunması bütövlükdə iqtisadi dirçəlişin stimullaşdırılmasının mühüm istiqamətlərindəndir. Ona görə, heç də təsadüfi 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 xüsusi 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 təşkilatlarının 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 iştirakının tənzimlənməsi, müvafiq yönümlü fəaliyyətin koordinasiyasını həyata keçirməsi zəruridir. Eyni zamanda qabaqcıl və peşəkar sərbəst auditorlara, auditor təşkilatlarına qeyd edilən tədbirlərdə iştirak məqsədilə onların Palata tərəfindən maliyyələşməsi məsələsinə də baxıla bilər. Bu məqsədlə, sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının iri və dövlət səviyyəsində keçirilən auditor xidmətlərinin aparılmasında iştirakı ilə bağlı təqdim etdiyi sənədlər paketinin ekspertizasının 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 auditor təşkilatlarına aşağıdakı xidmətlərin göstərilməsini təmin edə bilər:

- Auditor xidmətinin təşkili və aparılması üzrə əməli köməkliyin göstərilməsi;
- Xidmətin göstərilməsində yaranmış mürəkkəb vəziyyətin aradan qaldırılması üzrə məsləhətlər verilməsi;
- auditor 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 yoxlamalarının keyfiyyətini qeyri-qənaətbəxş səviyyəsinə endirə bilər. Məhz bu məqsədlə auditor fəaliyyəti üzərində sistemli nəzarəti həyata keçirmək, auditi keçirilən şəxslərin hesabatlarının keyfiyyətini yoxlamaq son dərəcə vacibdir. Sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin 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 olması bir çox amil-

lərdən, 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 soxsaylı 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 prosedurlar 3-5 nəfərin çalışdığı, bir-iki növlü lisenziya üzrə istehsal kommersiya fəaliyyətinin bir və ya iki sahəsində xırda yoxlamalar sahəsində ixtisaslaşan yerli kiçik təşkilatların işinin keyfiyyətinə nəzarət prosedurlarından əhəmiyyətli dərəcədə fərqli ola bilər.

Bundan əlavə hər bir müəssisədə auditor fəaliyyətinin keyfiyyətinə ümumi nəzarətin strateji və taktiki aspektlərini fərqləndirmək və hərtərəfli tədqiq etmək lazımdır. Aydın məsələdir ki, strategiya bütövlükdə sifarişçilərə göstərilən auditor xidmətlərinin yüksək keyfiyyətinə nail olmaq üçün auditor təşkilatının həyata keçirildiyi 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 səviyyədə – auditin keyfiyyətinə müəssisə, təşkilat daxili nəzarətdən başlamaq daha düzgün olardı. Təşkilatın hər bir üzvünün şəxsi keyfiyyətlərinə (məsələn, müstəqilliyi, dürüstlüyü, obyektivliyi, xidmətin məxfiliyini təmin etmək bacarığı və s.) heyətin sifarişçilərindən qeyri-asılılığına tərtib olunan sorğular üzrə vaxtaşırı qiymətləndirilmələr aparmaqla nəzarət oluna bilər. Belə sorğu vərəqələrinin

(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. Auditor təşkilatının rəhbərliyi belə bir informasiyanı əldə edib, yeniləşdirərək cari ildə heyəti elə bölməlidir ki, əməkdaşlar xidmət göstərilmək üçün uyğun gəlməyən sifarişçiyə xidmət göstərməsinlər.

Auditor təşkilatının yoxlamada iştirak edən əməkdaşlarının ixtisas səviyyəsi və peşə 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 tövsiyyələrinə 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 layiqdir. Məhz bu baxımdan mütə-

xəssisin rəhbərliyin müvafiq qiymətləndirmə hesabatında auditdə konkret rolunu əks etdirilməklə, fəaliyyəti qiymətləndirilməlidir.

Auditor xidmətlərinin yüksək keyfiyyəti yalnız o halda təmin edilə bilər ki, bütün əməkdaşlar yüksək və zəruri peşə vərdişlərinə (yetərincə texniki hazırlıq və təcrübə səviyyəsinə) yiyələnsinlər, habelə verilən tapşırıqların yerinə yetirilməsinə müntəzəm və təsirli nəzarəti həyata keçirmiş olsunlar. Belə vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün iş qrafikinə təsdiq olunması və heyətin auditə keçirilən müvafiq subyektlər üzrə bölüşdürülməsi faydalı ola bilər. Daha yaxşı olardı ki, konkret iri layihənin yerinə yetirilməsi üçün nəzərdə tutulmuş heyətdə rəhbərliyin nümayəndələri təmsil olunsun. Təbii ki, belə peşəkar heyəti yoxlamanın başlanmasına ən azı bir-iki ay qalmış formalaşdırmaq məqsəduyğundur.

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, keyfiyyət 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 artırmalıdır ki, auditor riskinin şərtlərinə riayət olunsun, həm də onların müstəqilliyi təmin olunmaqla, sifarişçinin sifariş verdiyi xidmətlərin tam həcmi təmin edilsin. Auditor təşkilatı tərəfindən xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi firmadaxili standartların hazırlanmasını da zəruriləşdirir. Müvafiq firmadaxili standartlarda əvvəlki auditin nəticələrini,

rəhbərliyin verdiyi qiymətdən ibarət şərh, mövcud sifarişçinin fəaliyyətinin qiymətləndirilmə vəziyyətini xarakterizə edən sənədləri nəzərdə tutmaq olar. Aydındır ki, auditor fəaliyyətinin keyfiyyətinə nəzarət auditor təşkilatının, auditorun özünün işinin nəticələrini yoxlamadan, keyfiyyətə nəzarət üzrə strategiya və taktikanın səmərəliliyinə nəzarət etmədən mümkün deyildir. Burada peşəkar müşahidə və keyfiyyətin təhlili, bütün səviyyələrdə, yoxlama zamanı isə lazımınca nəzarət olunmasını əməli surətdə təmin edən siyasətə riayət olunması vacibdir. Bundan əlavə, auditor təşkilatı, sərbəst auditor keyfiyyətə nəzarət prosedurlarını ən azı hər il yoxlamalıdır ki, mövcud keyfiyyət prosedurlarının yerinə yetirilməsinə əmin olsun.

Audit xidmət bazarında sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının mövqeyini, 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 auditor 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 aşağıdakı şəkildə 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, işlərdəki (xidmətlərdəki) gəlirin payı: auditor 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:

- Auditor xidmətləri bazarında təşkilatın, sərbəst auditorun iş müddəti;
- Auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün verilmiş lisenziyanın mövsümlüyü;

- Mövcud patentlər, qeydə alınmış əmtəə nişanları (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.

Auditor 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 texnologiyaların, alətlərin (internet saytı 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;
- İqtisadiyyatın müxtəlif sektorlarında sifarişçilərin xüsusi çəkisi.

Auditor xidmətinin 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.

Azərbaycan Respublikası 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 Azərbaycanın iqtisadiyyatında yüksək hakim mövqeyə malik olmuşdur.

Azərbaycanda 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 auditor 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.

Hazıradək olan vəziyyətin təhlili göstərir ki, 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.

Auditor 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 zərurdən irəli gəlir. Xüsusilə, auditin iqtisadiyyatda rolu, təsərrüfat subyektləri

üçün əhəmiyyəti və digər mövzularda konfransların, seminarların, dəyirmi məsələlərin bölgələrdə təşkili xidmətin regional inkişafı baxımından önəmli rol oynaya bilər. Regionlarda fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlara, auditor təşkilatlarına zəruri maddi-texniki köməkliyin göstərilməsi də bu bölgələrdə xidmətin inkişafında stimullaşdırıcı amil kimi əhəmiyyətlidir.

Ölkə regionlarında istehsalın müxtəlif sahələrinin yüksək səviyyədə inkişafını şərtləndirən belə bir cəhəti xüsusi qeyd etmək lazımdır ki, onların əksəriyyəti kifayət qədər təbii sərvətlərə və digər imkanlara malikdir. Xüsusilə, regionlarda olan bu imkanların bazasından müxtəlif iqtisadiyyat sahələrinin inkişaf məqsədi üçün istifadə edilməsi (hasilat, turizm, sanatoriya-kurort, emal və s.) artıq ölkə səviyyəsində qəbul edilən dövlət proqramlarında öz əksini tapmışdır. Belə inkişaf eyni zamanda auditor xidmətlərinin müxtəlif növlərinə olan tələbatın artması üçün 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 nöqteyi-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 özünüidarə 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, təkgə 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.

Auditor xidmətinin region və bölgələrdə perspektiv inkişaf istiqamətləri müəyyənləşdirilərkən onu regionun sosial-iqtisadi inkişafı ilə əlaqələndirmək əsas şərtlərdəndir. Xidmətin perspektik 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 təşkilinin təmin olunması baxımdan vacib şərtədir.

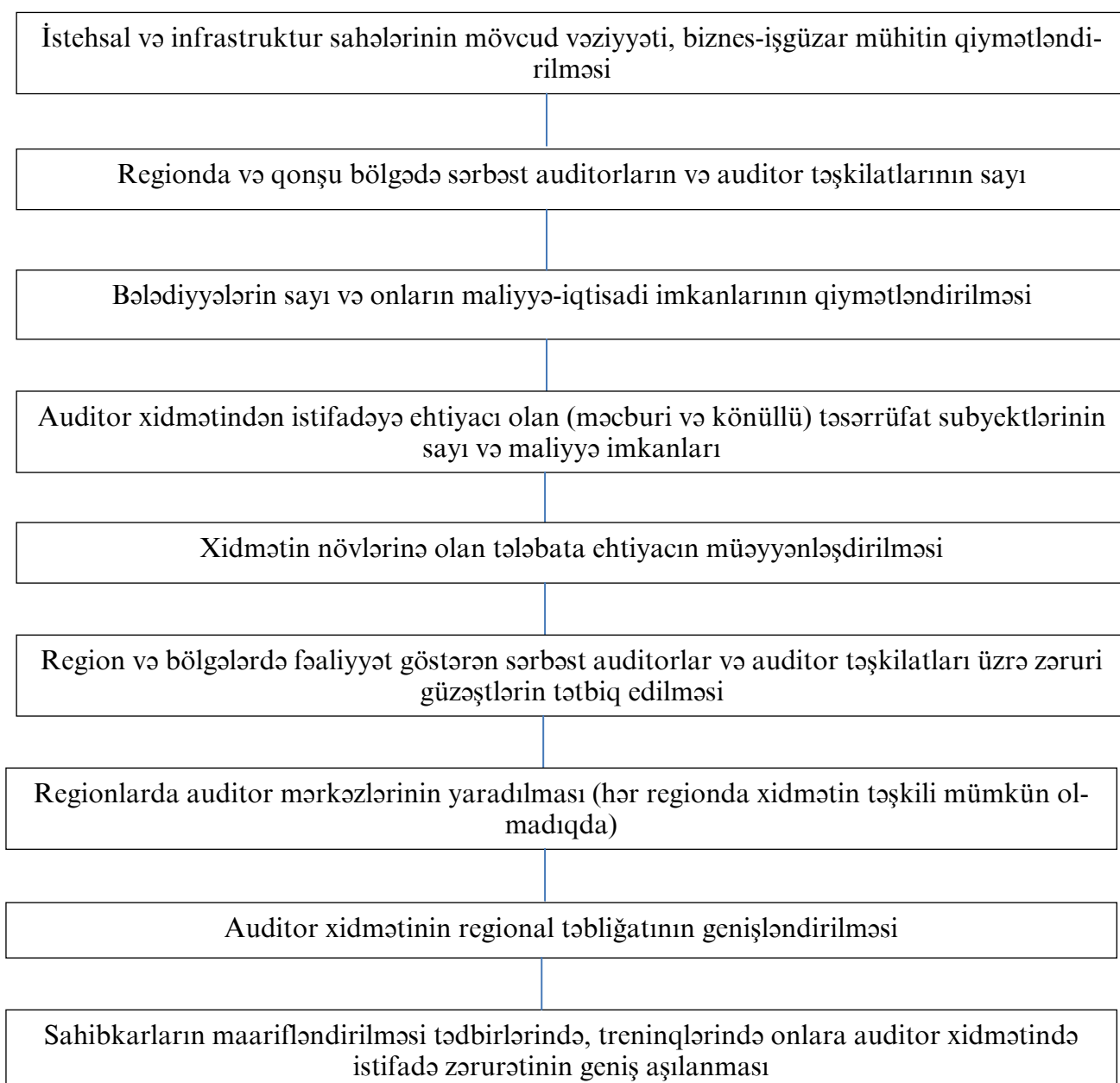
Xidmətin inkişaf istiqamətlərini müəyyənləşdirmək üçün regionda zəruri müşahidələrin aparılması, monitorinqlərin keçirilməsi, ələlxüsüs inzibati rayonların, bələdiyyə orqanlarının rəhbərləri ilə mütəmadi əlaqələrin yaradılması da əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdəndir.

Regionların ehtiyacları, tələbatları və potensial imkanları nəzərə alınmaqla xidmətin təşkilinə və inkişafına yönəlmiş layihələrin hazırlanması da məqsəda uyğundur. Belə layihələrin iki istiqamətliliyinə 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. Auditor xidmətinin regional inkişaf perspektivlərinin müəyyənləşdirilməsində üstünlük verilən əsas istiqamətləri sxem 1-dəki kimi sistemləşdirmək zəruridir.

Sxem 1

*Auditor xidmətinin regional perspektiv inkişafını
müəyyənləşdirən istiqamətlər*



3.2. Auditor xidmətinin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi

Azərbaycan Respublikasında bazar münasibətlərinin inkişafı, ölkədə həyata keçirilən islahatlar, sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsi istiqamətində görülən tədbirlər auditor 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 Qanununda aşağıdakı dəyişikliklərin edilməsini ön plana çəkir:

Qanunun 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, verməsi qanun təkmilliyi baxımdan 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 innovasiya layihələrinin həyata keçirilməsi üzrə müəyyən olunmuş tenderlərdə, konkurslarda qalib gəlmiş təsərrüfat subyektləri;
- Bələdiyyələr;
- Dövlət əmlakının özəlləşdirilməsi prosesində iştirak;
- Ödəniş qabiliyyətsizliyi 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 məbləği beş milyard manat və ya dövrüyyədən mədaxilinin son məbləği iki milyard beş yüz milyon manat müəyyən edilən təsərrüfat subyektləri;
- fiziki və hüquqi şəxslərin ayırmaları, vəsaitləri hesabına nizamnamə kapitalının vəsaitlərinin ihəcmi 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 auditdən keçməli olan məcburi audit subyektlərinin sonradan məcburi auditdən yayınmalarının qarşısının 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 auditdən keçməkdən yayınan təsərrüfat subyektləri və digər qu-

rumlar minimum əmək haqqının 100 mislindən 500 mislinədək cərimə olunur, həmçinin təsərrüfat subyektlərinin və qrupunun rəhbəri qanunvericilikdə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyətə cəlb edilir. Cərimənin ödənilməsi təsərrüfat subyektini və ya qurumu məcburi auditdən keçməkdən azad etmir». Müvafiq cəza sanksiyasının, həmçinin «İnzibati Xətlər Haqqında» və «Cinayət Məcəlləsində də öz əksini tapması hüquqi 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. Auditor təşkilatı dövlət, qeyri-dövlət orqanları, qeyri-hökumət təşkilat tərəfindən və ya onların təsisçiliyi ilə yaradıla bilməz.

3. Auditor təşkilatı açıq tipli səhmdar cəmiyyəti istisna olmaqla istənilən

təşkilat-hüquqi formada yaradıla və fəaliyyət göstərə bilər.

4. Auditor 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. Auditor təşkilatının tərkibində (ştatında) ən azı 3 lisenziyalı auditor olmalıdır.

6. Auditor təşkilatının rəhbəri, yalnız auditor ola bilər.

7. Auditor 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.

Auditor xidmətində peşəkar və səriştəli kadrların fəaliyyət göstərməsi, onların yüksək peşə-etik normalarına malik olması zərurəti nəzərə alınb, auditor olmağın şərtləri qaydalarının da təkmilləşdiriləmsi vacibdir. Artıq belə peşəkar etik tələblər auditin təşəkkül tapdığı ölkələrin təcrübəsində 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 aşağıdakı şərtlər tələb olunur:

- Azərbaycan Respublikasının vətəndaşı olmaq;
- Məhkəmənin qanuni qüvvəyə minmiş hökmü itlə maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində müəyyən vəzifələr tutma və ya müəyyən fəaliyyət ilə məşğul olma hüququndan məhrum edilmək və ya bu növ cəza ilə bağlı məhkumluğun 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 fəaliyyətini, vəzifəsini yerinə yetirə bilməməsi və ya inzibati-məsuliyyət normalarını pozduğuna görə tutduğu vəzifədən azad edilmiş və həmin vəzifəsindən azad olunmasından üç il müddət keçmiş şəxslər;

- mühasibat uçotu, maliyyə, iqtisadçı, audit və hüquqşünas ixtisaslarından biri üzrə magistr ixtisas-təhsil səviyyəsində ali təhsilə malik olmaq;

- son əmək fəaliyyəti üzrə auditor təşkilatında, sərbəst auditorun yanında assistent kimi 3 il fəaliyyət göstərərək, 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 və təndaşı Auditorlar Palatasının rəsmi icazəsi ilə həmin hüquqdan Azərbaycan Respublikasının ərazisində istifadə edə bilər».

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

«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».

Auditor xidmətinin inkişaf təcrübəsi xidmətin tənzimlənməsində ictimai və peşəkar qurumların fəaliyyətini danılmaz edir. Auditor xidmətinin tənzimlənməsi sahəsində ictimai və peşəkar qurumların yaradılması və 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 auditor təşkilatının yüksək peşəkar fəaliyyəti, xidmət bazarında nüfuzu nəzərə alınmaqla onlara keyfiyyət yoxlamasının tətbiqi sahəsində güzəştlər tətbiq edə bilər.

3. Sərbəst auditor və auditor təşkilatı müflisləşmə şəraitində olmamalıdır, onların maliyyə-təsərrüfat vəziyyəti auditor xidmətini tələb olunan keyfiyyət

şərtləri daxilində keçirməyə imkan verməlidir.

4. Hər bir sərbəst auditorun və auditor təşkilatının keyfiyyət üzrə öz daxili nəzarət sistemi olmalıdır.

5. Hər bir sərbəst auditorun və auditor 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. Zənnimizcə, 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 məqsəduyğun sayıla bilər. Məhz bütün bu amilləri nəzərə alaraq qanunun 14-cü «Auditorların məsuliyyəti» maddəsinin aşağıdakı kimi yeni redaksiyada verilməsi zəruridir:

«Auditorların məsuliyyəti

1. Auditorlar və auditor təşkilatları 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 verənlə başa gələn saxta rəy verməklə nəticələndikdə təsdiq 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 aşağıdakı iddialar təmin edilir:

- vurulmuş zərərin tam həcmdə ödənilməsi;
- təkrar auditin keçirilməsi üçün xərcin ödənilməsi;

- audit sifarişçisinin xeyrinə cərimənin ödənilməsi.

4. Auditor və auditor 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 sığortalanması 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) məşğul 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 alkoqollu 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 keyfiyyətilə yerinə yetirə bilmədikdə».

Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin tənzimlənməsində və ona nəzarətin daha peşəkar və demokratik prinsiplər üzərində təşkilində ictimai nəzarətin gücləndirilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edilən məsələlərdəndir. Xüsusilə, auditorlara və auditor 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 auditor xidmətinin təşkilinin və müasir tələblər baxımından tənzimlənməsi xidmətin inkişafında xüsusi zərurətdən çıxış edir. Auditor xidmətinin müasir inkişafını səviyyəsini nəzərə almaqla, xidmətin tənzimlənmə mexanizmlərini səciyyələndirmək mümkündür. Sosial-iqtisadi sahələrdə olduğu kimi auditor xidmətinin tənzimlənməsinin əsas istiqamətlərini aşağıdakı kimi fərqləndirmək məqsədəuyğundur: dövlət-inzibati, bazar-iqtisadi, ictimai-etik. Xidmətin tənzimlənməsinin birinci əsas istiqaməti ilk dövrlərdən mövcud olaraq, fəaliyyətdir. Auditor xidmətinin ölkədə tənzimləmə mexanizmi kimi əsas üstünlük də dövlət-inzibati mexanizminə məxsusdur. Dövlət tənzimləmə mexanizmi xidmət bazarının tənzimlənməsində inzibati və iqtisadi tənzimləyici funksiyaları icra etmək iqtidarındadır. Belə ki, auditin keyfiyyətinin müəyyənəşdirilməsində, auditorlara qarşı tədbirlərin həyata keçirilməsində (lisenziyanın ləğvi, fəaliyyətin dayandırılması, sifarişçiyə dəymiş zərərin ödənilməsi və s.) bu mexanizmin təsir istiqamətləri, tədbirləri çox vaxt uyğunluq təşkil edir.

Auditor xidmətini tənzimləyən məsul dövlət orqanı kimi auditorlar palatasının ümumilikdə xidmət bazarına birbaşa güclü vasitələrlə təsir mexanizmi kifayətedici sayıla bilməz. Məsələn, Mərkəzi Bank maliyyə-valyuta bazarının, informasiya proseslərinin tənzimlənməsi üçün belə vasitələrə malikdir. Lakin, palata xidmət bazarına nisbətən dolayı təsir mexanizminə, onun ayrı-ayrı subyektlərinə mövcud qanunvericilik daxilində təsir vasitələrinə malikdir. Hazırda auditor xidmətinin təşkilində dövlət tənzimləmə mexanizmi xüsusi üstünlük təşkil edir. Lakin, bu tənzimləmə mexanizminin özünün də bazar münasibətlərinin inkişaf tələbləri nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsinə ehtiyac hiss olunur. Belə ki,

müasir şəraitdə xidmətin bazar tənzimləmə mexanizmi kifayət qədər geniş olmaqla, iqtisadi sistemin özünün möhkəmliyini təmin etməli, cəmiyyətdə, iqtisadiyyatda gedən sosial-iqtisadi proseslərin şəffaf və obyektiv prizmadan işıqlandırılmasına təsir göstərməlidir. Auditor xidmətinin dövlət tənzimləmə mexanizminin təşkilində mövcud olan bəzi 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 təşkili, auditorun fəaliyyət müstəqilliyinin, məsuliyyət səviyyəsinin genişləndirilməsi, keyfiyyətsiz auditə, auditor xidmətlərində mənfi meyillərin artmasına qarşı konkret və sərt mübarizə mexanizminin yaradılması vacib məsələ kimi əhəmiyyət kəsb edir. Auditor xidmətinin təşkilində dövlət tənzimləmə mexanizminin təkmil mövqedən çıxış etməsi, dövlət nəzarət mexanizminin səmərəliliyinin yüksəldilməsinə, vergi və digər bu kimi yoxlamaların minimuma endirilməsinə və təsərrüfat subyektlərinin maliyyə intizamının və daxili nəzarət sisteminin gücləndirilməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərə bilər.

Zənnimizcə, mütərəqqi audit təcrübəsində 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.

3.3. Auditor xidməti bazarında qiymət siyasətinin formalaşması məsələləri

Auditor xidməti bazarının təşkili və inkişafında qiymət amilinin rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Auditor xidməti dəyərinin, xidmətin qiymətinin formalaşması prosesi sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətini əhatə edib, onu tənzimləyən ən vacib mərhələ sayıla bilər. Xüsusilə, xidmətin dəyərinin formalaşmasında tələskənlik və kortəbiilik sonda xidmətin keyfiyyət meyarları-

na 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 müvəffəqliyinə 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 hesablaşması 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.

- Auditor xidmətinin özünüödəmə xərclərinin təmini;

- Rəqabət mühitinin qiymət səviyyəsi, xidmət bazarına müqavilə dəyərinin, əmək haqqı və xidmət haqqının ödənilmə təsirləri;

Bazar seqmentləri və sifarişçi təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyət növləri üzrə differensiallıq;

- Auditor təşkilatının, firmasının və ya sərbəst auditorun fəaliyyəti, nüfuzu və ödənilən xidmət haqları arasında qarşılıqlı əlaqə;

- Auditor xidmətinin dəyərini formalaşdıran amillərin əsaslılığı, aydınlığı və anlaşıqlığı;

- Sifarişçi təsərrüfat subyektinin ödəmə qabiliyyətliliyinin qiymətləndirilməsi.

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

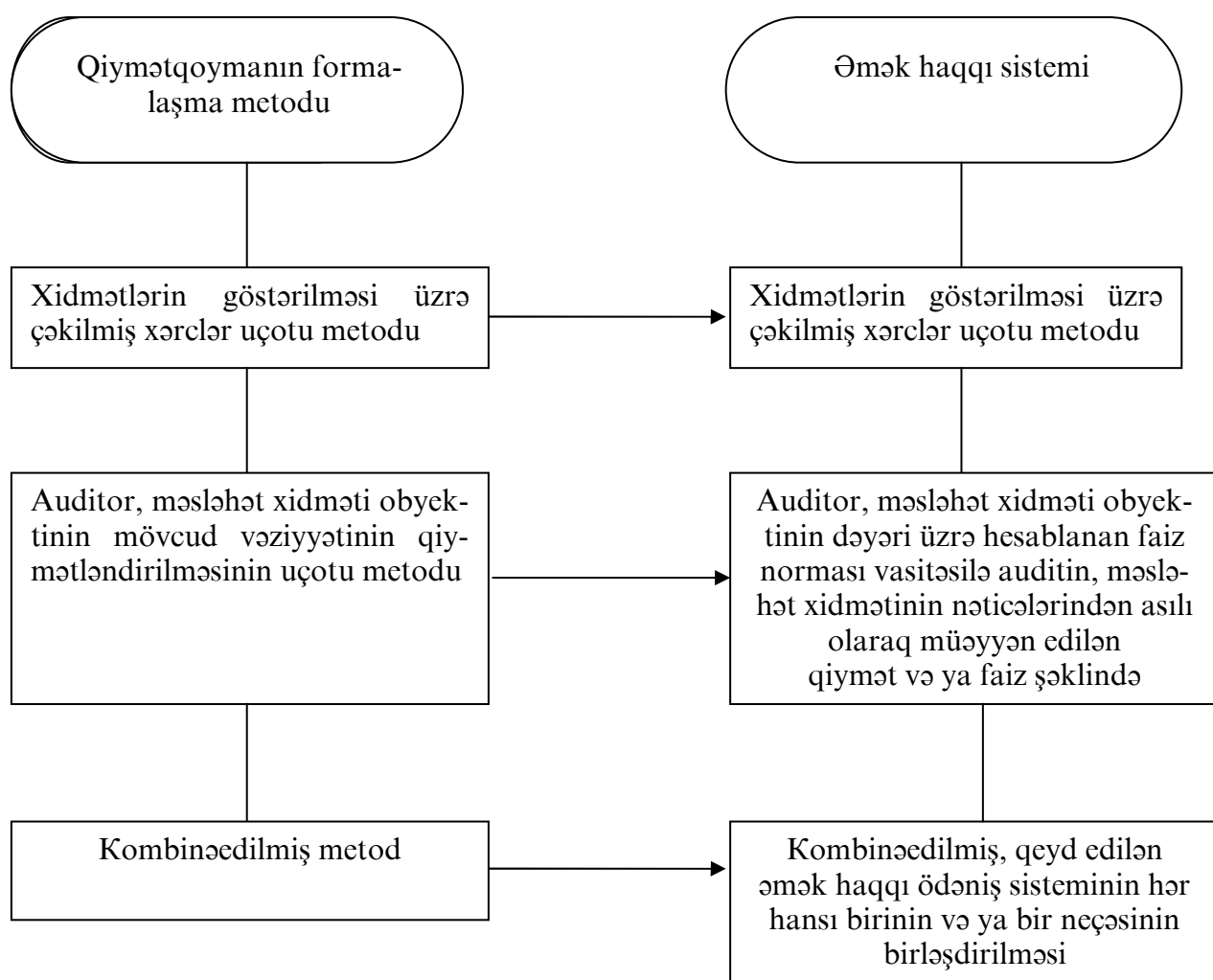
- xidmətlərin göstərilməsi üzrə çəkilmiş xərclər uçot metodu (vaxt və digər resurslardan istifadə). Bu metod əməkdaşların, auditorların vaxtamuzd və qeydə alınmış an, zaman çərçivəsində əmək haqqı sisteminin müəyyən edilməsi metodunu əks etdirir;

- auditor 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.

Auditor-məsləhət xidməti sferasında əmək haqqının formalaşma sistemini və metodunu sxem 2 vasitəsilə daha aydın əks etdirmək mümkündür.

Sxem 2



Auditor məsləhət xidməti bazarında əmək haqqı sisteminin ayrı-ayrı ele-

mentlərinin tərkibini tədqiq etmək, xidmət bazarının tənzimlənmə baxımından daha məqsəduyğundur. Beynəlxalq təcrübədə auditor-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, ay konkret əsaslandırmalarda), 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 şəraitində digər sahələrdə olduğu kimi, auditor-məsləhət xidməti sferasında da əmək haqqı sisteminin ödənişində zəruri qanunvericilik bazası, ödənişlərin sosial meyarları və digər məsləhətlər 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 auditor-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 yanaşmalıdır. Müvafiq 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 əsaslandırmaların aparılması (sifarişçinin hesabına) zəruriləşdirir.

Auditor-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 tapdığı 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 (ezamiyyə, 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 ödənilməsini 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 layihəçnin, 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 cəlbəedici 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 məqsəduyğundur. 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 auditoru və ya auditor təşkilatına ödənilməsi məqsəduyğun 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 qabiliyyətliliyini saxlamaq, nüfuzunu artırmaq üçün daim xidmətin keyfiyyət səviyyəsinin 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.

Auditor 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) ödənilməsini əks etdirir. Təcrübədə əmək haqqının belə ödəniş sistemi əsasən audit, məsləhət 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 məqsəduyğundur:

- Əmlakın qiymətləndirilməsi və qiymətləndirilmənin düzgünlüyünə rəy verilməsi üzrə ödənişlərin 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 amilər 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, dövləti əsasında götürülə bilər. Məsələn: mənfəət normasının artırılması; məsrəflərin minimuma endirilməsi, mal-material və resurslara qənaət olunması. Bu sistemin tətbiqi digər xidmət sahələri 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 kompleksliyinin təmin olunması ilə sıx bağlı olacaqdır. Auditor, məsləhət xidmətinin nəticələrindən asılı olaraq, əmək haqqının ödənilmə sistemi tətbiq olunduqda, bağlanmış müqavilədə xidmətin, işlərin görülməsinin həcmi, onun konkret nəti-

cələri və bu nəticələr ilə bağlı ödəniləcək məbləğin istiqamətliyi müəyyənləşdirilməlidir.

Kombinəedilmiş 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 məqsəduyğundur. 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 vaxtamuzdu, 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.

Auditor-məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı sifarişçi təsərrüfat subyekti tərəfindən ödənilən müqavildə 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 göstərilməsinə

dəki 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.

NƏTİCƏ

Azərbaycan Respublikasında audit sistemi sovet maliyyə-nəzarət sistemi-nin bazasında formalaşdığı üçün, ilk dövrlər onun normativ-metodoloji əsasları beynəlxalq təcrübədən xeyli fərqlənirdi. Ölkədə 1994-1996-cı illərdən etibarən auditin normativ-hüquqi, institusional-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 ölkələrinin təcrübəsində də özünü aydın göstərməkdədir. Dissertasiyada auditə yanaşmaların, konsepsiyaların müqayisəli təhlili aparılmaqla, ornun müasir və dəyişkən inkişaf prosesindəki mahiyyəti, iqtisadiyyat, təsərrüfat subyekti və cəmiyyət üçün əhəmiyyəti qiymətləndirilmişdir.

Ölkədə aparılan tədqiqatlar göstərir ki, son dövrlərdə auditor xidmətinin inkişafı üçün əlverişli hüquqi və iqtisadi mühitin yaradılmasına baxmayaraq, xidmətin həcmi əvvəlki illərlə müqayisədə nisbətən azalmağa doğru istiqamətlənmişdir. Həmçinin, ölkənin makroiqtisadi göstəricilər sistemində 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 inkişaf metodu üstünlük təşkil edir. Məhz bu ciddi amilin nəticəsidir xarici auditor təşkilatları sifarişçilərə Azərbaycanda yerli auditor təşkilatlarına və sərbəst auditorlara nisbətən daha geniş çeşiddə müasir xidmətlər göstərirlər.

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

Azərbaycanda auditor 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 genişproqram-metodoloji təminatın tərtibinə kompleks yanaşılmalı və bu istiqamətdə işdə qeyd olunduğu kimi əsaslı tədbirlər həyata keçirilməlidir.

Dissertasiyada auditin metodoloji inkişaf problemləri, onların yaranma səbəbləri ətraflı təhlil olunaraq, sistemləşdirilmiş, bu problemlərin aradan qaldırılma zərurəti və istiqamətləri öz əsaslığı 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 təşkilinin 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 xaotikliyin, anlaşılmazlığın aradan qaldırılmasına müsbət təsir göstərəcəkdir. Dissertasiyada auditor xidmətinin inkişafında mühüm əhəmiyyət kəsb edən təsərrüfat subyektlərinin auditor (auditor təşkilatı) seçimi mexanizmi, onun xüsusiyyətlərin formalaşmasının təşkili və fəaliyyət istiqamətləri əks olunur.

Dissertasiyada auditor xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi istiqamətləri, xidmət bazarında sivil münasibətlərin və sağlam rəqabət mühitinin formalaşma istiqamətləri öz ardıcılığı ilə verilir.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI:

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının 29 iyun 2004-cü il tarixli Qanunu, Bakı, 2004-cü il.
2. Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının konseptual əsasları, Bakı, 2007-ci il.
3. Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları, Bakı, 2009-cu il.
4. Müəssisələrin mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair Təlimat, Bakı, 1996-cı il.
5. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi (sonradan edilmiş dəyişiklik və əlavələr nəzərə alınmaqla), Bakı, 2000-ci il.
6. İsayev V.İ., Abbasov Q.Ə., Hacıyeva M.C. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi, Bakı: Azərnəşr, 1998-ci il, 185 s.
7. Abbasov Q.Ə. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi, Bakı, 2009-cu il.
8. Abbasov Q.Ə., Səbzəliyev S.M., Daşdəmirov Ə.İ., Quliyev V.M., Sadıqov Ə.A. Mühasibat (maliyyə) uçotu, Bakı: “XKB və poliqrafiya”, 2003-cü il, 580 s.
9. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı, Bakı: “XKB və poliqrafiya”, 2003-cü il, 170 s.
10. Əliyev V.C., Babayev Ə.Ə. Mühasibat uçotu, Bakı: “Mühasibat uçotu” redaksiyası, 2000-ci il, 287 s.
11. Rzaev Q.R. Mühasibat uçotu və audit, Bakı: “Təhsil” nəşriyyatı, 2002-ci il, 334 s.
12. Rzaev Q.R. Mühasibat uçotu və audit, Bakı: “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı,

- yatı, 2006-cı il, 383 s.
- 13.**Rzayev Q.R. Beynəlxalq mühasibat uçotu standartları və maliyyə hesabatı, Bakı: “Adiloğlu” nəşriyyatı, 2004-cü il, 176 s.
 - 14.**Аудит. Краткий курс. Учебное пособие. – М.: Окей-книга, 2014. – 126 с. – ISBN 978-5-409-00586-3.
 - 15.**Аудит. Практикум. Учебное пособие. – М.: Юрайт, 2013. – 464 с. – ISBN 978-5-9916-2408-4.
 - 16.**Аудит. Теория и практика. Учебник/Под ред. Н.А. Казаковой. – М.: Юрайт, 2014. – 400 с. – ISBN 978-5-9916-3287-4.
 - 17.**Аудит. Учебник/Под ред. Т.М. Рогуленко. – М.: Юрайт, 2013. – 544 с. – ISBN 978-5-9916-2877-8.
 - 18.**В.М. Лемеш Ревизия и аудит/В.М. Лемеш. – М.: Издательство Гревцова, 2013. – 272 с. -ISBN 978-985-6954-52-1.
 - 19.**Герасимова Л.Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов. Учебник/Л.Н. Герасимова. – М.: Юрайт, 2014. – 318 с. – ISBN 978-5-9916-3731-2.
 - 20.**Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие/И.М. Дмитриева. – М.: Юрайт, 2014. – 306 с. – ISBN 978-5-9916-2817-4.
 - 21.**Ерофеева В.А. Аудит. Учебное пособие/В.А. Ерофеева. – М.: Юрайт, 2014. – 640 с. – ISBN 978-5-9916-1592-1.
 - 22.**Ерофеева В.А. Аудит. Краткий курс лекций/В.А. Ерофеева. – М.: Юрайт, 2014. – 208 с. – ISBN 978-5-9916-2601-9, 978-5-9692-1439-2.
 - 23.**Карагод В. С. Аудит. Теория и практика. Учебник/В. С. Карагод. – М.: Юрайт, 2014. – 672 с. – ISBN 978-5-9916-1792-5.
 - 24.**Лебедева Е.М. Аудит. Практикум. Учебное пособие/Е.М. Лебедева. – М.: Академия, 2014. – 176 с. – ISBN 978-5-4468-0815-1.

- 25.**12.Лебедева Е.М. Аудит. Учебник/Е.М. Лебедева. – М.: Академия, 2013. – 176 с. – ISBN 978-5-4468-0522-8.
- 26.**Международные стандарты аудита/Под ред. Ж.А. Кеворковой. – М.: Юрайт, 2014. – 464 с. – ISBN 978-5-9916-3086-3.
- 27.**Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник/Т.М. Рогуленко. – М.: КноРус, 2014. – 432 с. – ISBN 978-5-406-03629-7.
- 28.**Рогуленко Т.М. Основы аудита/Т.М. Рогуленко. – М.: Флинта, 2013. – 672 с. – ISBN 978-5-9765-1320-4.
- 29.**Савин А.А. Аудит/А.А. Савин. – М.: Инфра-М, 2013. -512 с. – ISBN 978-5-905554-14-8.
- 30.**Федоренко И.В. Аудит/И.В. Федоренко. – М.: Инфра-М, 2013. – 272 с. – ISBN 978-5-16-005015-7.