

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

Babayev Rafiq Müzəffər oğlu

**“Azərbaycan Respublikasında bazar iqtisadiyyatına uyğun audit
sisteminin qurulması problemləri” mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: *İİM 060403 “Maliyyə”*

İxtisaslaşma: *Maliyyə nəzarəti və audit*

Elmi rəhbər:
i.e.n. dos. Qurbanov B.Ş.

Magistr proqramının rəhbəri:
prof. Kərimov A.M.

Kafedra müdiri:
i.e.d. Ələkbərov Ə.

BAK I - 2016

M Ü N D Ə R İ C A T

Səh

GİRİŞ	3
--------------------	----------

Fəsil I. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditin təşkilinin nəzəri əsasları.

1.1. <i>Audit sisteminin mahiyyəti və bazar münasibətlərində yeri haqqında nəzəri fikirlər.....</i>	10
1.2. <i>Audit nəzarətinin formaları və növləri.....</i>	19
1.3. <i>Auditin təşkilinin normativ-hüquqi əsasları.....</i>	29

Fəsil II. Azərbaycan Respublikasında audit sisteminin təşkili və inkişafı mərhələləri.

2.1. <i>İnkişaf etmiş ölkələrdə audit sisteminin inkişaf təcrübəsi.....</i>	37
2.2. <i>Dövlət auditinin təşkili və müasir vəziyyətinin təhlili.....</i>	47
2.3. <i>Azərbaycan Respublikasında qeyri-dövlət audit sisteminin formalaşması və inkişafının qiymətləndirilməsi.....</i>	53

Fəsil III. Azərbaycan Respublikasında audit sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.

3.1. <i>İqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində auditin təsirinin artırılması yolları.....</i>	68
3.2. <i>İqtisadi böhran şəraitində dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətləri.....</i>	75
3.3. <i>Audit sisteminin hüquqi əsasının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri.....</i>	82

NƏTİCƏ- - - - - 87

Ə D Ə B İ Y Y A T - - - - - 90

G İ R İ Ş

Mövzunun aktuallığı: Bazar iqtisadiyyatına keçid şəraitində maliyyə nəzarətinin geniş yayılmış və mütərəqqi forması olan auditin (auditor xidmətinin), dünya təcrübəsində olduğu kimi, Azərbaycanda da tətbiqinə böyük tələbat yarandı. Audit hər şeydən əvvəl, müstəqil (kənar) nəzarət forması olduğu üçün heç bir müdaxilə və təzyiq olmadan təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatlarının mötəbərliyini daha obyektiv və düzgün müəyyənləşdirməyə, bunun əsasında isə cəmiyyətdə maliyyə şəffaflığını təmin etməyə, maliyyə münasibətlərini və vergiqoymanı düzgün təşkil etməyə imkan verir. Ona görə də müasir dövrdə peşəkar auditə tələbat durmadan artır. Bu isə bir tərəfdən işgüzar tərəflər arasında qarşılıqlı inama əsaslanan maliyyə münasibətlərinin yaradılması zərurəti ilə bağlıdırsa, digər tərəfdən isə dövlətin özünün də auditə marağının olması ilə əlaqədardır.

Ölkəmizdə bazar münasibətlərinin bərqərar olduğu bir şəraitdə auditin rolu və əhəmiyyəti durmadan artır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olan auditor xidməti həm özü inkişaf edir, həm də bütövlükdə ölkədə sahibkarlığın inkişaf etdirilməsində, iqtisadi inkişafın perspektivlərinin müəyyənləşdirilməsində getdikcə daha böyük rol oynayır. Müasir iqtisadi inkişaf şəraitində təsərrüfat subyektlərinin (müəssisələrin, şirkətlərin, firmaların) daxili və xarici əlaqələri çoxşaxəliyi ilə səciyyələnir. Xüsusilə, Azərbaycanda sahibkarlığın inkişafı üçün əlverişli mühitin yaranmağa başladığı vaxtda bu proseslərin inkişafına diqqətin artırılması ümumi iqtisadi inkişaf baxımından aktualdır.

Xarici iş adamları və xarici şirkətlər Azərbaycanda investisiya qoymaq istədikləri müəssisələrin maliyyə vəziyyəti ilə tanış olmaq üçün, ilk növbədə etibarlı informasiyadan istifadə edirlər. Ümumiyyətlə, müəssisənin səmərəli fəaliyyətində bir sıra maraqlı şəxslər vardır (təsisçilər, səhmdarlar, kreditorlar və s.) və onlar müəssisənin fəaliyyəti və maliyyə vəziyyəti haqqında düzgün iqtisadi, maliyyə informasiyaları əldə etmək istəyirlər. İlk növbədə, şəffaf informasiya iqtisadi

subyektlərinin idarə olunmasında və səmərəli qərarların qəbul edilməsində mühüm rol oynayır. Dəqiq araşdırılmış, sistemləşdirilmiş və audit süzgəcindən keçmiş informasiyalar iqtisadi subyektin fəaliyyətində maraqlı olan şəxslər, dövlət və ümumilikdə cəmiyyət üçün etibarlı informasiya sayılır.

Hal-hazırda Azərbaycan iqtisadiyyatının investisiyaya ehtiyacı var. Bunun üçün şəffaf investisiya mühiti tələb olunur. Belə mühitin göstəricilərindən biri də auditor rəyləridir. Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən xarici iş adamları öz maliyyə hesabatlarını, bir qayda olaraq, hər il auditorlar tərəfindən yoxlanıldıqdan sonra vergi və digər aidiyyatı orqanlara təqdim edirlər. Bu isə bir daha işgüzar fəaliyyət üçün auditor yoxlamalarının vacibliyini göstərir. Eyni zamanda audit xidmətindən istifadə beynəlxalq standartların tələbidir. Bu baxımdan audit xidmətinə və auditorun məsuliyyətinə önəm verilməsi, eləcə də audit sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində inkişaf etmiş ölkələrin audit sistemi təcrübəsinin öyrənilməsi mövzunun aktuallığını ön plana çıxarır.

Müasir şəraitdə Azərbaycan Respublikasının Prezidenti cənab İlham Əliyev auditin inkişafını belə qiymətləndirmişdir: “Dünyada sivil maliyyə nəzarəti forması kimi tanınan auditin Azərbaycanda inkişafı ölkədə iqtisadi münasibətlərin bazar prinsiplərinə əsaslanması və azad sahibkarlığa geniş meydan verilməsi ilə bilavasitə bağlıdır. Eyni zamanda, Azərbaycanın bir sıra transmilli layihələrin reallaşmasında fəal iştirakı, xarici investisiyaların ölkəmizə axını, birgə müəssisələrin uğurlu fəaliyyəti auditor xidmətinin iqtisadi proseslərdə rolunu və əhəmiyyətini daha da artırmışdı. Audit sisteminin beynəlxalq təcrübə və standartlar əsasında təkmilləşdirilməsi ölkə iqtisadiyyatında maliyyə şəffaflığını, büdcə vəsaitlərindən təyinatına uyğun istifadəni təmin etməklə, Azərbaycanın iqtisadi qüdrətinin möhkəmləndirilməsinə xidmət edir.”¹

1- “RESPUBLİKA” qəzeti № 70 (5521), səh 7.

Azərbaycanda auditin qısa müddət ərzində təşəkkülü və inkişafı ilə yanaşı, milli auditin sistemin bəzi məsələlər hərtərəfli öyrənilməli və yüksək səviyyədə öz həllini tapmalıdır. Belə məsələlərə, auditin normativ hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi, auditor məsuliyyətinin artırılması, auditor kadrlarının hazırlanması və ixtisasartırma sisteminin təşəkkülü üzrə zəruri tədbirlərin görülməsi, auditor xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi, audit sistemində tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi kimi məsələlər daxildir.

Audit bəlkə də yeganə sahədir ki, keyfiyyətsiz xidmət göstərilməsində auditor ilə sifarişçinin (təsərrüfat subyektinin) maraqları üst-üstə düşə bilər. “Qara audit” adlandırılan, həm auditoru, həm də ki sifarişçini razı salan belə “xidmət” auditin nəticələrində maraqlı olan tərəflərin (səhmdarların, əmanətçilərin, investorların) maraqlarına ciddi ziyan vura bilər. Belə hallar hətta inkişaf etmiş ölkələrdə də yaşanmış və öz acı təcrübəsini göstərərək iqtisadiyyat və cəmiyyət üçün ciddi narahatlıq mənbəyinə çevrilmişdir. Elə bu səbəbdən də, auditor xidmətinin tənzimlənməsi, auditin keyfiyyətinə nəzarətin gücləndirilməsi və ümumilikdə audit sisteminin təkmilləşdirilməsi aktual mövzu sayılır və bu məsələlərə xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi: Ötən əsrin 30-cu illərində yaşanan iqtisadi böhran audit sisteminə olan elmi-nəzəri fikirlərə yenidən baxılmasına, onun qarşısında duran problemlərin daha dərinlən öyrənilməsinə səbəb oldu. Belə ki, 1929-cu ildə Uoll-Stritdə qiymətli kağızlar bazarında, 1932-ci ildə isə Nyu-York fond birjasında ciddi saxtakarlıqların, maliyyə fırıldaqçılığının aşkarlanması məhz auditor xidmətinin səyi nəticəsində mümkün olmuşdur. Ötən əsrin ikinci yarısından başlayaraq auditin təşkili və təkmilləşdirilməsi məsələləri bir sıra Qərb iqtisadçılarının elmi-tədqiqat fəaliyyətinin mərkəzində durmuşdur. Bu sahə üzrə tanınmış iqtisadçılar R.Adams, A.Arens, C.Lobbek, L.Parker, C. Robertson, Ç.Xonqren auditin nəzəri-metodoloji problemlərini, onun təşkili və təkmilləşdirilməsi məsələlərinin nəzəri-təcrübi aspektlərini öz əsərlərində geniş tədqiq etmişlər. Ölkəmizdə də tanınmış

iqtisadçılarımız, xüsusilə qeyd etmək istərdim, V.Novruzov, İ.Abbasov, F.Hacıyev, Y.Məmmədov, Q.Bayramov və digər iqtisadçı alimlər öz elmi əsərlərində, dərsliklərində, monoqrafiyalarında bu problemin tədqiqinə yer ayırmışlar.

Tədqiqatın predmeti və obyektı: Dissertasiya işinin predmeti Azərbaycan Respublikasında bazar iqtisadiyyatına uyğun audit sisteminin formalaşması, inkişaf etmiş ölkələrin audit sistemi və beynəlxalq audit təcrübəsi ilə tanışlıq və auditin normativ-hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləridir. Dissertasiya işinin obyektı kimi auditor təşkilatlarının fəaliyyəti, maliyyə tənzimlənməsi və audit sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində ölkə başçısı tərəfindən qəbul edilən dövlət proqramları, auditin tənzimlənməsini həyata keçirən dövlət orqanlarının fəaliyyət mexanizmi və inkişaf perspektivləri seçilmişdir.

Tədqiqatın əsas məqsəd və vəzifələri: Dissertasiya işinin əsas məqsədi Azərbaycanda bazar iqtisadiyyatına uyğun audit sisteminin təşkili və təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini göstərmək, auditor təşkilatlarının xidmət bazarında yeri və rolunun daha da möhkəmləndirilməsi istiqamətində inkişaf etmiş ölkələrin audit təcrübəsindən istifadə yollarını, habelə müasir dövrdə iqtisadiyyatda maliyyə şəffaflığının artırılmasında və maliyyə resurslarından səmərəli istifadə edilməsində dövlət auditinin təsir istiqamətlərini müəyyənləşdirmək və ölkəmizdə audit sisteminin normativ hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi istiqamətində tövsiyələr verməkdən ibarətdir.

Dissertasiya işində qarşıya qoyulmuş məqsədə nail olma üçün bir sıra istiqmətlərdə vəzifələrin yerinə yetirilməsi nəzərdə tutulmuşdur:

- Auditin iqtisadi tənzimləmədə rolunun və bazar münasibətlərində yeri haqqında nəzəri strategiyaların araşdırılması;
- İqtisadiyyatın müxtəlif sferalarında, banklarda, sığorta təşkilatlarında , vergi nəzarətində, ekoloji tarazlığın bərpa edilməsində auditin rolunun araşdırılması;

- İnkişaf etmiş ölkələrin audit təcrübəsi ilə tanışlıq və Azərbaycanda dövlət və qeyri-dövlət auditinin hazırkı vəziyyətinin qiymətləndirilməsi və təkmilləşdirilməsi istiqamətində beynəlxalq təcrübəyə əsasən bir sıra təkliflərin verilməsi;
- İqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində, maliyyə resurslarından səmərəli istifadə edilməsində, çirkli pulların leqallaşdırılmasına qarşı mübarizə auditin rolunun və əhəmiyyətinin öyrənilməsi;
- İqtisadi böhran şəraitində iqtisadi cinayətkarlığa, korrupsiyaya qarşı mübarizədə və maliyyə şəffaflığının artırılmasında auditin rolunun qiymətləndirilməsi;
- Audit sisteminin normativ- hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi yollarının axtarılması.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsasları: Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunu, “Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası” haqqında Əsasnamə, “Hesablama Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, “Auditorun peşə məsuliyyətinin icbari sığortası haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunu, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin iqtisadiyyat sahəsində qəbul etdiyi fərman, sərəncam və dövlət proqramları, eləcə də maliyyə nəzarəti və audit sahəsi üzrə elmi fəaliyyətlə məşğul olan həm azərbaycanlı, həm də ki xarici iqtisadçı müəlliflərin kitabları və dərslikləri təşkil edir.

Tədqiqatın informasiya bazası və işlənməsi metodları: Tədqiqatın informasiya bazası kimi Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının rəsmi internet səhifəsindən, Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının(IFAC) rəsmi internet saytından, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi tərəfindən təsis edilmiş “Azərbaycanın Vergi Jurnalı”-dan, bir sıra elmi-praktik konfransın və elmi-praktik simpoziumun materiallarından istifadə olunmuşdur. Tədqiqatın aparılması müddətində iqtisadi təhlil, məntiqi ümumiləşdirmə, müqayisəli təhlil metodlardan istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi: Tədqiqatın elmi yeniliyinə aşağıdakıları aid etmək olar:

1. İqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində, cinayət yolu ilə əldə olunmuş pul vəsaitlərinin leqallaşdırılmasında, maliyyə fırıldaqçılığının qarşısının alınmasında dövlət auditin təsiri və onun artırılması yolları;
2. Böhran şəraitində maliyyə resurslarından səmərəli istifadə olunmasında, şəffaflığın artırılmasında, korrupsiyaya qarşı mübarizədə auditin rolunun və təsir istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi;
3. Audit sisteminin hüquqi əsasının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətlərinin müəyyən edilməsi.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti: Tədqiqatın praktik əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, onun nəticələrindən, irəli sürülmüş təklif və tövsiyələrdən istifadə olunması Azərbaycanda audit xidməti bazarının təkmilləşməsinə, maliyyə fırıldaqçılığına, korrupsiyaya qarşı mübarizədə dövlət auditin rolunun möhkəmlənməsinə, maliyyə şəffaflığının artırılmasında auditin geniş tətbiqinə, audit qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinə əhəmiyyətli təsir göstərəcəkdir.

Tədqiqatın həcmi və quruluşu: Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə hissələrindən və istifadə olunmuş ədəbiyyatlar siyahısından ibarət olmaqla, 92 səhifə həcmində yerinə yetirilmişdir.

İşin birinci fəslində bazar iqtisadiyyatında audit sisteminin əhəmiyyəti, sahibkarlıq münasibətlərində auditorun (auditor təşkilatlarının) mövqeyi, biznes münasibətlərində şəffaflığın təmin olunmasında auditorun rolu və auditin təşkilinə dair nəzəri baxışlar və auditin təşkilinin nəzəri strategiyaları öyrənilmişdir.

İkinci fəsildə inkişaf etmiş ölkələrin audit sisteminin inkişaf təcrübəsi öyrənilmiş, Azərbaycanda auditin müasir durumu təhlil olunmuş, müsbət və mənfi cəhətləri göstərilmiş, eləcə də sahibkarlığın inkişaf etdirilməsində auditin rolu və təsir istiqamətləri ön plana çıxarılmışdır.

Sonuncu fəsildə iqtisadiyyatın tənzimlənməsində, iqtisadi cinayətkarlığa, korrupsiyaya, maliyyə fırıldaqçılıqlarına, çirkli pulların leqallaşdırılmasına qarşı mübarizədə auditin yeri və rolu, maliyyə şəffalıgının artırılmasında dövlət auditinin təsir istiqamətləri , auditin qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri göstərilmişdir.

Tədqiqat işinin yekununda nəticə və istifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısı verilmişdir.

Fəsil I. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditin təşkilinin nəzəri əsasları.

1.1. Audit sisteminin mahiyyəti və bazar münasibətlərində yeri haqqında nəzəri fikirlər.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində sahibkarlığın inkişaf etməsi, müxtəlif mülkiyyət növlərinin və müəssisələrin yeni təşkilati-hüquqi formalarının yaranması, nəzarətin təşkili metodologiyası və həyata keçirilməsi sisteminin yenidən qurulmasına səbəb olub.

Audit-maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılması, müəssisənin maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsidir. Yəni audit tarixi məlumatların dürüstlüyünü yoxlamalı və düzgünlüyünü təsdiq etməlidir. Auditorun hesabatındakı maliyyə informasiyaları və əvvəlki dövrün göstəricilərinin təhlili imkan verməlidir ki, auditor rəyinin istifadəçiləri-mülkiyyətçilər, potensial investorlar, kreditorlar, səhmdarlar, ekspertlər, ümumiyyətlə, bütün maraqlı tərəflər məlumatlardan istifadə edərək, müəssisənin maliyyə sağlamlığı barədə müstəqil şəxsi mülahizələrini formalaşdırıb bilsinlər.

Audit aktivlərin, öhdəliklərin, xüsusi vəsaitlərin və maliyyə nəticələrinin düzgün, bütöv və dəqiq əks etdirilməsini müəyyənləşdirmək məqsədilə iqtisadi subyektlərin tərtib etdikləri maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılmasını nəzərdə tutur. Audit müəssisə tərəfindən təqdim edilən maliyyə informasiyasının düzgünlüyünə müstəqil nəzarətdir. Audit auditor təşkilatı (firması) və ya sərbəst auditor ilə sifarişçi (müəssisə, təşkilat və s.) arasında bağlanan müqavilə əsasında aparılır. Auditin əsasını dövlətin, təsərrüfat subyektinin və onun mülkiyyətçilərinin qarşılıqlı marağı təşkil edir.

Audit yoxlanılan hesabatlarda mövcud nöqsanları və normativ hüquqi aktlardan kənarlaşmaları vaxtında üzə çıxarır, daxili nəzarəti təhlil etməklə bu sahədə vəziyyəti

yaxşılaşdırmağa imkan verir, həmçinin konsaltinq (məsləhət) xidmətləri göstərməklə sahibkarlıq fəaliyyətinin səmərəliliyini yüksəldir. Audit yalnız sırf maliyyə nəzarətini həyata keçirməyərək, təsərrüfat subyektlərinin maliyyə sisteminin sabitliyinin möhkəmləndirilməsinə, onların biznes planlarının hazırlanmasına, yerli, regional və dünya bazarlarının tədqiqinə xidmət edir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində audit xidmətinə tələbatın yaranması bir sıra hallarla əlaqələndirilir:

- Menecerlərlə mülkiyyətçilər, investorlar və kreditorlar arasında münaqişələr, müxtəlif maraqlar olduğu hallarda onlara qeyri-obyektiv informasiyaların verilməsi;
- Qəbul ediləcək qərarların nəticələrinin informasiyanın keyfiyyətindən asılılığı;
- İnformasiyaların toplanılması, təhlili və qiymətləndirilməsi üçün xüsusi peşəkar biliklərin tələb olunması;

Bütün bu ilkin şərtlər müvafiq təhsilə, hazırlığa, xüsusi peşəkar biliklərə, vərdislərə və səlahiyyətə malik olan auditorların xidmətinə, yəni auditor fəaliyyətinə ictimai tələbatı yaradır.

Maliyyə hesabatlarında əks olunan zəngin informasiyaların real tədqiqi və qiymətləndirilməsi istənilən şəxs tərəfindən aparıla və geniş ictimaiyyətə lazım olan səviyyədə çatdırıla bilməz. Bunu yalnız peşəkar, səriştəli, səlahiyyətli şəxslər həyata keçirmək iqtidarındadır. Dünya təcrübəsi məhz auditorların bu sahədə əvəzsiz rolunu tanıyır, qəbul edir. Audit müəssisədaxili informasiya tərtibçiləri ilə bu informasiyaya ehtiyacı olan şəxslərin mənafelərinin uzlaşmasına xidmət edərək, müəssisənin fəaliyyəti haqqında qeyri-obyektiv informasiyaların yayılmasının qarşısını alır.

Müəssisənin fəaliyyətində maraqlı olan aşağıdakı şəxslər və qurumlar, auditin obyektiv rəyində də maraqlıdırlar:

- səhmdarlar, investorlar, kreditorlar, təsərrüfat münasibətlərində maraqlı olan digər şəxslər;
- dövlət tənzimləyici orqanları;

- mətbuat və kütləvi informasiya vasitələri;
- elmi-tədqiqat institutları;
- ictimaiyyət.

Audit iqtisadi-hüquqi nəzarətin daha yüksək pilləsidir, onun vəzifəsi təkcə yaranan iqtisadi münasibətləri qeyri-sağlam sahibkarlardan qorumaq deyil, həm də iqtisadiyyat sahəsində hüquq pozuntularının qarşısını almaq və ictimai hüquq şüurunu daha da yüksək səviyyədə formalaşdırmaqdır. Audit sistemi ayrılıqda müəssisədaxili maraqların qorunması ilə yanaşı, həm də ictimai maraqların təmin olunmasına xidmət edir. Auditorun əsas məqsədlərindən biri də müəssisənin iqtisadi potensialını qiymətləndirmək və müəssisənin inkişaf proqnozu (bunun nəticəsi olaraq gələcək iqtisadi inkişaf və ola biləcək böhranların, müflisləşmələrin qarşısının alınması, onların nəticələrinin aradan qaldırılması barədə tövsiyələrin verilməsi) haqqında sübutlar toplamaq, onları təhlil edib və lazımi məsləhətlər verməklə təsərrüfat subyektlərinə kömək etməkdir.

Audit təsərrüfat subyektinin (şirkətin, firmanın) kommersiya sirrini mühafizə etməklə, həmçinin dövlətin, hüquqi və fiziki şəxslərin qanuni maraqlarını qorumaqla təsərrüfat fəaliyyəti üzərində maliyyə nəzarətini həyata keçirir. Auditin mahiyyətinin və əhəmiyyətinin təhlili göstərir ki, audit mürəkkəb və sosial-iqtisadi cəhətdən neytral alətdir. Auditin dünya miqyasında inkişafı onunla izah olunur ki, mülkiyyətin idarə olunması münasibətləri müstəvisində mühim dəyişikliklər baş vermişdir. Müasir dövrdə müəssisə və təşkilatların maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin əsasını əmlak maraqları təşkil edir. Bu da öz növbəsində auditə tələbatı artırır. Audit mülkiyyətçilərin əmlak maraqlarının mühafizəsinin təmin edən ən effektiv nəzarət vasitəsidir.

Auditin müəssisənin iqtisadi vəziyyətinə təsirini sistemli şəkildə nəzərdən keçirmək lazımdır. Müəssisənin maliyyə-kredit vəziyyətinin təhlili onun iqtisadi durumunun qiymətləndirilməsi və gələcək fəaliyyətinin planlaşdırılması üçün vacib amildir. Bu prosesin təşkili auditor yoxlamasının tərkib hissəsidir.

Müasir dövrdə auditin qarşısında duran mühüm vəzifələrdən biri maliyyə fırıldaqçılığına qarşı mübarizə aparmaqdır. Bu mübarizədə kənar auditlə daxili auditin birgə, əlaqəli işləməsi zərurəti xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Auditorlar fırıldaqçılıq əleyhinə effektiv proqramların hazırlanmasında rəhbərliyə kömək etməlidirlər. Şəffaflığın artırılmasında auditin rolunun yüksəldilməsi auditor xidmətinin təkmilləşdirilməsi məqsədilə beynəlxalq audit standartlarının tam tətbiqinə keçilməsini, daxili audit xidmətinin və auditorların fəaliyyətinə dair nəzarət sistemlərinin təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Audit sisteminin təşkilində əsas məsələlərdən biri müxtəlif səviyyəli auditlər (dövlət audit, kənar audit və daxili audit) arasında əlaqələrin tənzimlənməsidir. Dünya təcrübəsi göstərir ki, yoxlamalar onların birgə iştirakı ilə keçirilə bilər, ya da onlar ayrı-ayrı yoxlama məsələlərini qarşılıqlı razılıq yolu ilə bir –birinə verə bilərlər.

İnkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatı ölkələrində audit həm də şirkətin ictimaiyyət qarşısında öz fəaliyyətinin əks olunması vasitəsi kimi istifadə olunur.

“Audit” termini latın sözü olan “audio” sözündən götürülüb və tərcümələrdə “o dinləyir” və ya “dinləyici” mənalarını ifadə edir. Auditin tarixi vətəni Böyük Britaniya hesab olunur. İlk müstəqil auditorlar 19 –cu əsrdə Avropada səhmdar cəmiyyətlərinin yaranması ilə fəaliyyət göstərməyə başlamışlar[16, S 310]. Auditor fəaliyyətinin yaranmasının , və ümumilikdə audit sisteminin formalaşmasının əsas səbəbi müəssisələri idarə edənlərlə , yəni menecerlərlə, həmin müəssisələrə, şirkətlərə sərmayə qoyuluşu edən və belə müəssisələrdə payı olan səhmdarların, həmçinin kreditorların maraqlarının tənzimlənməsi olmuşdur. Səhmdarlar, müəssisələrə kapital qoyuluşu edənlər ilə rəhbərlik arasında fikir ayrılıqları yaranırdı, bəzən rəhbərliyin onlara təqdim etdikləri informasiyalar qeyri-obyektiv xarakter daşıyırdı. Bu isə bir çox hallarda nəticə etibarlı ilə, müəssisələrin müflisləşməsinə gətirib çıxarırdı. Səhmdarlar istəyirdilər ki , onlara müəssisənin maliyyə vəziyyəti haqqında informasiyalar , eləcə də maliyyə hesabatları göstəriciləri aydın, etibarlı və inandırıcı olsun. Bu zaman müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yoxlanılması və təqdim

edilmiş maliyyə hesabatlarının təsdiq edilməsi məqsədilə səhmdarların etibar etdikləri auditorlar dəvət olunurdu. 1844-cü ildə Böyük Britaniyada müəssisələr haqqında bir sıra qanunlar qəbul olundu. Həmin qanunlarda göstərilirdi ki, səhmdarlar tərəfindən ildə bir dəfədən az olmayaraq mühasibatlıq işinin təşkilinin və mühasibat hesabatlarının yoxlanılması üçün mütəxəssis dəvət olunmalıdır. Sonda yoxlamanın nəticələri hesabat şəklində mütəxəssislər tərəfindən səhmdarlara təqdim olunmalı idi. İlkin olaraq auditorların qarşısında qoyulan əsas vəzifə onların müstəqil və dürüst fəaliyyət göstərmələri idi. Tədricən müəssisələrin iqtisadi fəaliyyətinin və maliyyə əməliyyatlarının genişlənməsi auditorlardan yüksək peşəkar hazırlıq və biliklər tələb edirdi.

Auditin mühasibat uçotu və hesabatlarına qiymət verib rəy bildirməsi kimi müasir auditin məqsədindən fərqlənən nisbətən dar baxışlı inkişaf dövrü bir çox mötəbər audit institutlarının 1940-ci illər ərzindəki yanaşmalarında nəzərə çarpır. Belə yanaşmalarda daha çox mümkün səhvlərin və normativ bazadan uzaqlaşmanın müəyyən edilməsi xüsusiyyətləri diqqəti cəlb edir. Bu istiqamətdə rəsmi hüquqi mənbə kimi Amerika Andlı Mühasiblər İnstitutunun həmin dövr üzrə sənədləri qeyd edilməlidir. Sənədlərdə müstəqil auditorun maliyyə hesabatlarının yoxlanılması ilə bağlı əsas vəzifəsi kimi, təqdim olunmuş hesabatlara münasibətin bildirilməsi fikri öz əksini tapmışdır. Auditin aparılması məqsədinə mümkün və mövcud səhvlərin tapılması prinsipi tam ciddiliyi ilə aid edilirdi.

Auditin nəzəriyyəsi 5 konsepsiyadan ibarətdir: [33, səh 13]

1. Etik davranış. Auditor davranışının xüsusi etik normalarını təyin edir. Bu konsepsiya təkcə auditorlara deyil, həmçinin peşəkar mühasiblərə də şamil olunur.
2. Müstəqillik. Auditor müstəqil şəkildə maliyyə hesabatlarını və digər informasiyaları yoxlamalı və maliyyə informasiyalarını təqdim edən vəzifəli şəxslərə, həmçinin bu informasiyaların istifadəçilərinə bitərəf olmalı, qərəzsiz mövqedə çıxış etməlidir. Hər bir auditor, öz fəaliyyətinin gedişatında mülahizə

və mühakimələrinə müstəqil şəkildə formalaşdırmalı, və sonda onun verəcəyi rəyə heç bir kənar təsir olmamalıdır. Auditor fəaliyyəti zamanı onun heç bir şəxsi marağı olmamalıdır.

3. Sübutluluq, dəlillilik. Zəruri informasiyalar auditorun qəbul etdiyi qərarlara birbaşa və ya dolaylı şəkildə təsir göstərir. Auditorun vəzifəsi, məntiqi əsaslandırılmış qərarların qəbul edilməsi üçün kifayət qədər informasiya, sübutlar toplamaq, onları təhlil etmək və qiymətləndirməkdir.
4. Profesionallıq. Auditor fəaliyyəti yüksək peşə hazırlığına, təhsil səviyyəsinə, peşəkar vərdişlərə və bu fəaliyyəti həyata keçirmək üçün səlahiyyətə malik olan auditorlar tərəfindən həyata keçirilməlidir.
5. Dəqiq, aydın təqdim etmə. Yəni maliyyə hesabatları tərtib edilərkən beynəlxalq auditor standartlarına əsaslanmalıdır.

Müxtəlif nəzəri baxışları, konsepsiyaları şərti olaraq 3 kateqoriyaya ayırmaq olar:

1. Auditin məqsəd və vəzifələrini, eləcə də onun iqtisadiyyatda və cəmiyyətdə rolunu müəyyənləşdirən konsepsiyalar.
2. Audit sisteminin inkişafını müəyyənləşdirən konsepsiyalar.
3. Audit standartlarının (normativlərinin) formalaşmasının əsaslarını müəyyənləşdirən konsepsiyalar.

Auditin məqsəd və vəzifələrini, eləcə də onun iqtisadiyyatda və cəmiyyətdə rolu haqqında konsepsiyaların əsasında müxtəlif nəzəriyyələr, baxışlar, postulatlar durur. Belə nəzəriyyələrə, adekvatlıq nəzəriyyəsi, agentlər nəzəriyyəsi (Konsaltinq nəzəriyyəsi), mühasibat uçotunun aparılmasına nəzarətin aləti kimi auditorların rolu haqqında nəzəriyyə, moderator nəzəriyyəsi, kredit (borc) ödəmə qabiliyyətli olması nəzəriyyələri aiddir.

Adekvatlıq nəzəriyyəsinin əsası İngiltərədə qoyulub. Bu nəzəriyyə üzrə ilk elmi işlər F. Piksley tərəfindən 1881-ci ildə və L. Diksi tərəfindən 1892-ci ildə nəşr olunmuşdur. Bu nəzəriyyənin davamçısı T. Rud öz məqaləsində qeyd edirdi ki, audit elə bir yoxlama prosesidir ki, bu yoxlama prosesinin məqsədi iqtisadi fəaliyyətin uçot

məlumatlarının uyğunluğunu təsdiq etməkdir.[30, səh 18] Uzun illər ərzində T.Rudun fikirlərin əsasən birbaşa məntiq yanaşma tətbiq olunmuşdu. Belə ki, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti göstəricilərinin düzgünlüyünü, uyğunluğunu təsdiq etmək üçün , mühasibat hesabatlarının birbaşa müqayisəsi üsulundan istifadə olunmuşdur. Bu müqayisə isə özündə aşağıdakıları ehtiva edirdi:

- Mühasibat hesabatındakı məlumatların uçot registrindəki informasiyalar ilə müqayisəsi;
- Mühasibat hesabatlarından alınan məlumatların ilkin sənədlər ilə tutuşdurulması;
- Uçot məlumatlarının müəssisənin faktiki uçot məlumatları ilə müqayisəsi, eləcə də inventarizasiya.

Bu nəzəriyyə çərçivəsində auditə 2 alternativ məntiqi yanaşma metodu mövcud idi:

- sənədlərdən hesabatlara;
- hesablardan sənədlərə.

Bu nəzəriyyənin nümayəndələri Lourens Diksinin yanaşma metodunu davam etdirərək və təkmilləşdirərək, öz vəzifələrini hesabatda qeydə alınmış iradi və qeyri-iradi səhvlərin aşkar edilməsində görürdülər. Ümumi nəzəri baxışların yekunu olaraq bu nəzəriyyə , polis nəzəriyyəsi və ya “gözətçi it” kimi metafora ilə ifadə edilən ad almışdır. Qeyd edilirdi ki, auditor mülkiyyətçinin mənafeyini qoruyan “gözətçi it”dir. Audit yoxlaması mülkiyyətçinin maraqları çərçivəsində aparılır, bununla yanaşı auditorun rolu müəssisədə faktiki mövcud olan hər bir şeyin yoxlanılmasından və dəqiq təyin edilməsindən ibarətdir. Bu nəzəriyyəyə görə auditor faktiki nə var, nə mövcuddur sualına cavab verir. Lakin bu nəzəriyyənin çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, potensial investor auditorun fikri ilə, təqdim etdiyi məlumat ilə tanış olan zamanı, artıq bu fikir və məlumat köhnəlmiş olur.

Agentlər (Konsaltinq) nəzəriyyəsi birbaşa müəssisənin fəaliyyətinin effektivliyi ilə bağlıdır. M.Şerer və D.Kent 1983-cü ildə nəşr etdikləri məqalədə göstərirdilər ki, auditin vəzifəsi təkcə hesabatların təsdiq olunması, daxili nəzarətin təsirinin aşkara çıxarılması deyil, həmçinin müəssisənin fəaliyyətinin effektivliyinin təhlil edilməsidir.

Agentlər nəzəriyyəsində (Agency Theory) yaxud digər adı olan Konsaltinq nəzəriyyəsində , müəssisənin səhmdarları , təsisçiləri “rəhbər” , müəssisəni (şirkəti) idarə edənlər, menecerlər “agent” adlanır[31, səh 5]. Bu nəzəriyyə “rəhbərlər” ilə “agentlər” arasında yaranan problemlərin, konfliktlərin aradan qaldırılmasının həlli yolunu göstərir. Belə ki, müəssisənin idarəediciləri yaxud menecerləri şirkətin fəaliyyətini sahibkarların maraqları çərçivəsində yönəldirlər. Başqa sözlə desək, onların başlıca vəzifəsi səhmdarların kapital ehtiyatını artırmaqdır. Lakin, bəzən səhmdarlar ilə menecerlərin maraqları toqquşur, onlar müxtəlif mövqedən çıxış edirlər. Bu zaman “rəhbərlər”in “agentlər”in təqdim etdikləri maliyyə hesabatlarına və digər göstəricilərə inamı azalır. Və bu problem üçüncü tərəf mövqedən çıxış edən auditorlar və auditor fəaliyyəti sayəsində aradan qaldırılır.

Mühasibat uçotunun aparılmasına nəzarətin aləti kimi auditorların rolu haqqında nəzəriyyə göstərir ki, müstəqil auditor mühasibat uçotunun təşkilinə və aparılmasına nəzarət funksiyasını həyata keçirir, maliyyə hesabatlarını təsdiq edir və müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti haqqında sahibkarlara, səhmdarlara və digər istifadəçilərə düzgün informasiya təqdim edir[31, səh 4]. Bu nəzəriyyədə qeyd edilir ki, nə mülkiyyətçilər , nə də ki idarəedicilər auditorun müştərisi qismində çıxış etmirlər. Bütövlükdə cəmiyyət auditorun müştərisidir. Bu səbədən vacib deyil ki, səhmləri alan şəxslər və ya potensial alıcılar onun haqqında nə düşünürlər.

Moderator nəzəriyyəsinə əsasən, auditor təsərrüfat prosesində iştirak edən müxtəlif tərəflər arasında vasitəçi qismində çıxış edir [31, səh 4]. Bu tərəflər isə öz növbələrində konkret və əksər hallarda bir-birinə zidd tələblər irəli sürürlər. Bu nəzəriyyəyə əsasən, auditor müxtəlif tərəflər arasındakı ziddiyyəti dərk etməli və auditor sübutlarının toplanmasının elə strateji üsulu seçilməlidir ki, sonda müxtəlif tələbləri irəli sürən bütün istifadəçilər məmnun qalsınlar.

Kredit(borc) ödəməqabiliyyətli olması haqqında nəzəriyyəsində auditorun rolu, hər hansı müəssisənin kredit(borc) ödəməqabiliyyətli olmasını, mühasibat hesabatlarındakı göstəricilərə əsaslanıb təyin etməkdən ibarətdir.

Müasir dünya təcrübəsi göstərir ki, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində daxili və xarici amillərin təsiri nəticəsində bir çox problemlər yaranır və bütün bunlar çox vaxt fəaliyyətdə böhranlı halların yaranmasına təkan verir. Eyni zamanda bazar iqtisadiyyatının təbiətinə uyğun olaraq, sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyəti risksiz mümkün olmur. Bütün bu mühüm amillərin təhlili və aradan qaldırılması prosesində auditorlar sahibkarlara daha geniş istiqamətdə köməklik göstərib zəruri təkliflər hazırlayır, düzgün və məqsədəuyğun idarəetmə qərarlarının qəbul olunmasına müsbət baxımından təsir göstərirlər.

Audit sisteminin mövcudluğu yalnız iqtisadi baxımdan deyil, həm də ictimai-sosial tarazlığın qorunması amili kimi qiymətləndirilməlidir. Bazar münasibətlərinin mövcud olduğu şəraitdə müəssisələrin tez-tez müflis olması, səhmdarların, fəaliyyətdə maraqlı olan şəxslərin müəssisə rəhbərliyi tərəfindən aldadılması, ölkə üçün yalnız iqtisadi problemlərin yaranmasına səbəb olmur, həm də ümumilikdə iqtisadi tənəzzülə, sosial həyatda dərin böhranın yaranmasına, nəticədə isə ölkənin iqtisadi təhlükəsizlik problemlərinin meydana çıxmasına səbəb olur. Ölkə üçün belə mənfi problemlərin aradan qaldırılmasında mühüm rol oynayan və səmərəlli maliyyə-iqtisadi nəzarət forması olan audit xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

1.2. Audit nəzarətinin formaları və növləri.

Audit nəzarəti dedikdə, əmtəə istehsalı və satışı, xidmət göstərilməsi və iş görülməsi ilə məşğul olan təsərrüfat subyektlərində mühasibat uçotunun təşkili və düzgün aparılmasının yoxlanılması, eləcə də mühasibat (maliyyə) hesabatlarının müstəqil yoxlanılması başa düşülür. İqtisadi subyektlərin illik maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılması özündə müəssisənin aktivlərinin, öhdəliklərinin, kapitalının və ümumilikdə bütün maliyyə göstəricilərinin hesabatlarda düzgün əks etdirilməsini ehtiva edir. İqtisadi subyektlərin, daha dəqiq ifadə etsək, azad sahibkarlıqla məşğul olan firma və şirkətlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə birbaşa dövlət nəzarəti məhduddur. Yəni, qeyri-dövlət müəssisələrinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə birbaşa nəzarət və müdaxilə edilməsi halları yolverilməzdir. Lakin dövlət, belə iqtisadi subyektlərin onun qanunlarından, qanunverici aktlarından, normativ sənədlərindən irəli gələn tələblərin yerinə yetirilməsində maraqlıdır. Eləcə də, dövlət belə iqtisadi subyektlərin, yəni müəssisələrin və şirkətlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində baş verən cinayət tərkibli maliyyə pozuntularının vaxtında aşkar edilməsində də maraqlıdır. Belə halda, üçüncü tərəfin audit xidmətinə ehtiyac yaranır. Bütün bu deyilənlərdən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, auditor nəzarəti(audit), müəssisənin mühasibat(maliyyə) hesabatlarının, mühasibat uçotunun təşkili və aparılmasının qüvvədə olan qanunlara, müvafiq təlimatlara və normativ aktlara uyğunluğunun müstəqil, yüksək ixtisaslı, səlahiyyətli sərbəst auditorlar və ya auditor firmaları tərəfindən yoxlanılmasıdır.

Aparılması üsuluna görə auditor nəzarəti 2 cür aparılır:

- məcburi audit;
- könüllü (təşəbbüslü) audit.

Məcburi audit və ya illik hesabatların məcburi auditini dedikdə, hər il (illik) mühasibat uçotunun və maliyyə hesabatlarının məcburi yoxlanılması başa düşülür. Məcburi audit “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununa müvafiq olaraq həyata keçirilir. Məcburi auditin məqsədi, müəssisənin (şirkətin, firmanın), təşkilatın,

idarənin mühasibat uçotunun və illik hesabatların həqiqiliyinin və etibarlılığının təsdiq edilməsidir. Məcburi audit yoxlaması qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda və ya dövlət orqanlarının tapşırığı ilə həyata keçirilir. Məcburi auditin həcmi və keçirilmə qaydası qanunvericilik normaları ilə tənzimlənir. Məcburi audit açıq səhmdar cəmiyyətlərində, məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlərdə, banklarda və kredit təşkilatlarında, sığorta şirkətlərində, investisiya fondlarında , əmtəə və fond birjalarında aparılır.

Könüllü (təşəbbüslü) audit, iqtisadi subyektin qərarı ilə sərbəst auditor və ya auditor firması ilə müqavilə əsasında həyata keçirilir. Könüllü audit dedikdə, məcburi auditdən fərqli olaraq, qanunvericiliyin tələbləri ilə deyil, müəssisənin(şirkətin) özünün təşəbbüsü ilə həyata keçirilən audit yoxlaması başa düşülür. Sifarişçi müəssisə sərbəst auditora və ya auditor firmasına auditin aparılması məqsədini, yoxlanılması vacib olan məsələləri və yoxlamanın həcmi göstərir. Könüllü audit müəssisənin fəaliyyətinin müxtəlif istiqamətlərini əhatə edə bilər. Müştərinin istəyi ilə, könüllü audit həm kompleks, həm də hissə-hissə (tematik) , yəni ayrı-ayrı bölmə və sahələr üzrə həyata keçirilir.

Həyata keçirilməsi xarakterinə və informasiya istifadəçilərinə qarşı münasibətinə görə auditor nəzarəti daxili və kənar auditə ayrılır.

Daxili audit nəzarət sisteminin ilkin formasıdır və idarəetmənin vacib elementlərindən biridir. Daxili audit təsərrüfat subyektinin göstərişi ilə müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təşkilinin, mühasibat uçotunun aparılmasının ,maliyyə hesabatlarının tərtib olunmasının qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğunluğunun və idarəetmənin səmərəliliyinin müstəqil yoxlanılması sistemidir.

Daxili audit müəssisədaxili fəaliyyətin qiymətləndirilməsi yolu ilə həyata keçirilən nəzarətdir. Daxili audit vasitəsilə müəssisənin pul vəsaitlərinin, aktivlərinin hərəkətinə, eləcə də müəssisədaxili idarəetmə siyasətinə və onun keyfiyyətinə nəzarət olunur. Daxili audit aşağıdakıları əhatə edir:

- Aktivlərin hərəkətinə, vəziyyətinə nəzarət və müəssisə daxilində mal-material ehtiyatlarının itkisinin qarşısının alınması;
- Rəhbərliyə təqdim edilən və onların istifadə etdiyi informasiyanın dəqiqliyinin təsdiqi;
- Daxili nəzarətin səmərəliliyinin təhlili;
- Daxili informasiya sisteminin verdiyi informasiyanın keyfiyyətinin qiymətləndirilməsi.

Daxili audit müstəqil, məsləhətverici fəaliyyət növü olmaqla, təsərrüfat subyektində idarəetmə nəzarət sisteminin ayrılmaz tərkib hissəsidir. Onun məqsədi, müəssisənin idarəetmə sisteminin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsidir. Bu məqsədlə, müəssisədə daxili audit bölməsi fəaliyyət göstərir. Daxili audit bölməsi təsərrüfat subyektinin mühasibat(maliyyə) hesabatlarının düzgünlüyünə nəzarət edir. Həmçinin bu daxili bölmə istehsalın təşkili üsullarının, müxtəlif müəssisədə daxili bölmələrin qarşılıqlı fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlayır.

Daxili audit xidmətinin təşkili müəssisədə mühasibat və vergi uçotunda, vergi ödənişlərində səhvlərə gətirib çıxaran vergi qanunvericiliyinin pozulması riskini əhəmiyyətli dərəcədə azaldır. Daxili audit həmçinin müəssisənin maliyyə strategiyasının müəyyənləşdirilməsində, menecment məsələləri üzrə məsləhətlərin verilməsində də rol oynayır.

Daxili audit müəssisə və təşkilatları daxilində müstəqil struktur bolməsi və daxili nəzarət orqanı olmaqla müəssisə rəhbərinə tabedir. Müəssisə rəhbərinin (və ya direktorlar şurasının) tələb etdiyi məsələləri araşdıraraq, nəticələri haqqında yalnız ona hesabat verir.

Daxili audit müəssisədə pul vəsaitlərinin mənimsənilməsinin qarşısının alınmasında , böhran və maliyyə çətinlikləri dövründə məqsədə uyğun təkliflərin hazırlanmasında mühüm rol oynayır.

Daxili audit xidmətinin fəaliyyəti tərtib olunmuş daxili audit planı əsasında aparılır. Daxili audit planı audit xidməti rəhbəri tərəfindən təsdiq edilir. Ayrı-ayrı təsərrüfat

sahələri üzrə auditor nəzarəti təsdiq olunmuş daxili audit proqramı əsasında həyata keçirilir.

Kənar audit isə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının etibarlılığının obyektiv qiymətləndirilməsi, müəssisənin maliyyə durumunun yaxşılaşdırılmasına dair tövsiyələrin hazırlanması, onun fəaliyyətində effektivliyin artırılması, istehsalatın sərf edilməmiş rezervlərinin axtarışı məqsədilə iqtisadi subyekt (müəssisə, təşkilat) və müstəqil auditor (auditor firması) arasında imzalanmış müqavilə əsasında aparılır. Sərbəst auditorun və ya auditor firmalarının müstəqilliyi həm qanunvericilik, həm də etik normalarla müəyyənləşdirilir.

Kənar auditorun yoxlama apardığı subyektdə heç bir marağı olmamalıdır. Yoxlanılan iqtisadi subyektlərin mühasibat (maliyyə) hesabatına dair tələblərin yerinə yetirilməməsinə görə cavabdehlik daşıyan təsisçilər, sahibkarlar, səhmdarlar, rəhbər və digər vəzifəli şəxslər, həmçinin rəhbərliyin yaxın qohumları və onunla yaxın xidməti əlaqələri olan şəxslər auditor qismində çıxış edə bilməzlər.

Kənar auditin keçirilməsinin əsas məqsədlərinə aşağıdakılar daxildir;

- Müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti ilə əlaqədar olan mühasibat uçotunun və maliyyə hesabatı göstəricilərinin tam, etibarlı və düzgün əks etdirilməsinin yoxlanılması;
- Müəssisənin aktivləri, öhdəlikləri və kapitalının uçotunu tənzimləyən normativ-hüquqi aktlara düzgün riayət edilməsinə nəzarət;
- Vergi ödənişi üzrə hesablaşmaların düzgünlüyünün yoxlanılması;

Kənar auditlə daxili audit arasında əlaqələrin genişlənməsinə xüsusi fikir verilməlidir. Eləcə də, sifarişçi təsərrüfat subyektlərinin illik mühasibat (maliyyə) hesabatlarının auditi və başqa auditlər aparılarkən daxili auditor yoxlamalarının nəticələrindən kənar auditorların istifadə etməsi məqsədəuyğundur.

Audit obyektinə görə auditor nəzarətinin növləri aşağıdakılardır:

- Bank audit;
- Sığorta təşkilatlarının audit;

- İnvestisiya fondlarının, birjaların və büdcədən kənar fondların auditı;
- Ümumi audit;
- Dövlət auditı.

Bank bazarı infrastrukturunda ən vacib məsələlərdən biri də bank auditinin həyata keçirilməsidir. Bu fəaliyyəti həyata keçirən auditor firmaları ölkədə bank sisteminin normal fəaliyyət göstərməsi, maliyyə cəhətdən gücləndirilməsi, dayanıqlığının möhkəmləndirilməsi, fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və dünya bank sistemində inteqrasiyasını təmin edir. Bank auditı özünəməxsus xüsusiyyətlərə malikdir. O, aid olduğu sistemin xüsusiyyətlərini özündə əks etdirir. Banklar ictimai həyatın mühüm elementlərindən biri olduğuna və bazar iqtisadiyyatında aparıcı funksiyaları yerinə yetirdiyinə görə onların fəaliyyəti üzərində daim nəzarət olmalıdır. Banklarda və ya digər kredit təşkilatlarında həyata keçirilən auditin əsas vəzifələri aşağıdakılardır:

- bankın (kredit təşkilatının) maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili;
- bankın aktiv və passivlərinin formalaşmasının və quruluşunun təhlili;
- bankın ödəmə qabiliyyətliliyinin və likvidliyinin təhlili;
- bankın maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin proqnozlaşdırılması;
- bankda və ya digər kredit təşkilatında mühasibat uçotunun düzgün təşkil olunmasına nəzarət və təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin göstərilməsi;
- bankın (kredit təşkilatının) fəaliyyəti ilə bağlı olan maliyyə, vergi, bank qanunvericiliyi və digər uyğun qanunvericilik aktları barədə məsləhətlərin verilməsi;

Banklar haqqında Azərbaycan Respublikası Qanununun 44.1-ci maddəsinə əsasən bankın və xarici bankın yerli filialının maliyyə fəaliyyəti hər il auditor fəaliyyətini həyata keçirmək üçün xüsusi razılığa (lisenziyaya) malik olan kənar auditor tərəfindən yoxlanılmalıdır.

Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankının yoxlanılması isə “Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanun”-nın 42-ci maddəsinə əsasən aparılır. Qanunun bu maddəsində göstərilir ki, Mərkəzi

Bankın fəaliyyəti yalnız Azərbaycan Respublikası Prezidentinin təyin etdiyi auditorlar tərəfindən ildə bir dəfə, zərurət olduqda isə əlavə yoxlanılır. Auditor yoxlaması təyin edilərkən yoxlamanın istiqamətləri müəyyənləşdirilir.

Sığorta fəaliyyəti xüsusi sahə olduğu üçün, auditor sığorta şirkətlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini yoxlayan zaman müəssisənin, şirkətin təsis sənədlərinə qiymət verməli, onun fəaliyyətinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi qaydalarına düzgün əməl olunmasını da qiymətləndirməlidir. Bununla əlaqədar auditor aşağıdakı məsələlərə diqqət yetirməlidir: sığorta şirkətlərində maliyyə risklərinin qarşısını almaq üçün şirkətin maliyyə potensialı; sığorta tariflərinin düzgün tətbiq olunması; sığortaçının maliyyə sabitliyi və ödəmə qabiliyyəti; sığorta şirkətinin investisiya fəaliyyəti; maliyyə risklərindən qaçmaq və sığorta vəsaitinin təhlükəsizliyini təmin etmək məqsədi ilə təkrar sığortanın vəziyyəti; sığorta şirkətinin nizamnamə kapitalının səviyyəsi və s.

Auditor sığorta şirkətlərində audit yoxlaması aparan zaman ilk növbədə şirkətin maliyyə imkanlarına diqqət yetirməlidir. Çünki, sığorta şirkətlərinin maliyyə potensialı, onun malik olduğu nizamnamə kapitalı həmin şirkətin maliyyə bazarında fəaliyyət imicinin zəmanətçisi və təminatçısı kimi çıxış edir. Yəni, sığorta işi quran hüquqi və fiziki şəxs sığorta təşkilatının hansı maliyyə imkanlarına malik olması ilə maraqlanır. Beləliklə, audit yoxlamasının nəticəsi bağlanmış müqavilənin riskini müəyyənləşdirir.

Sığorta təşkilatlarının auditinin spesifik xüsusiyyətlərindən biri də sığorta növü üzrə tarif dərəcələrinin düzgün müəyyənləşdirilməsi və tətbiqindən irəli gələn məsələlərin qiymətləndirilməsidir. Sığorta tariflərinin tətbiqi və hesablanması sığorta statistikasının böyük əhəmiyyəti vardır. Sığorta statistikasından dedikdə, sığorta xidmətini xarakterizə edən ümumiləşdirilmiş yekun göstəricilərin sistemləşdirilməsi və öyrənilməsi başa düşülür. Bu göstəricilərdə iki əsas vacib məsələ xarakterizə olunmalıdır. Bunlardan birincisi sığorta ehtiyatlarının yaradılmasını, ikincisi isə sığorta ehtiyatlarından istifadə dərəcəsini xarakterizə edən göstəricilər sistemidir.

Sığorta şirkətlərinin fəaliyyətini özündə əks etdirən mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı da audit yoxlamasının tədqiqat obyektlərindən biridir. Auditor yoxlama aparən zaman sığorta şirkətlərinin fəaliyyətini xarakterizə edən ümumi göstəricilər ilə yanaşı, bir sıra keyfiyyət göstəricilərini də , aktivləri, öhdəlikləri, kapitalı xarakterizə edən göstəriciləri də təhlil edib qiymətləndirməlidir.

“İnvestisiya fondları haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun 26.1-ci maddəsində göstərilir ki, investisiya fondunun idarəçisi ildə azı bir dəfə kənar auditor tərəfindən yoxlanılmalıdır. İnvestisiya fondunun auditini yalnız nəzarət orqanı və auditor xidmətlərini tənzimləyən aidiyyəti orqan tərəfindən birgə müəyyən edilmiş tələblərə cavab verən kənar auditorlar tərəfindən aparıla bilər. Auditor investisiya fondlarının auditini aparən zamanı aşağıdakı məsələləri yoxlayır:

- investisiya fondunun aktivləri və onlarla əməliyyatlar üzrə mühasibat uçotunun aparılması və maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsini;
- investisiya fondlarının aktivlərinin tərkibini və strukturunu;
- investisiya fondunun aktivlərinin dəyərinin, payın cari dəyərinin qiymətləndirilməsini, habelə payların və səhmlərin yerləşdirilmə və geri satınalma qiymətlərinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyü;
- investisiya fondunun aktivləri ilə bağlanmış əqdləri;
- investisiya fondunun fəaliyyəti ilə bağlı mükafatların, xərclərin və xidmət haqlarının həcmi və ödənilməsi;
- dividendlərin ödənilməsi qaydasını;
- buraxılmış səhmlərin və ya payların sayını.

Ümumi audit dedikdə, banklar, sığorta təşkilatları, birjalar, investisiya təşkilatları istisna olmaqla, istənilən mülkiyyət formalı və istənilən fəaliyyət növü ilə məşğul olan müəssisələrin auditini başa düşülür. Belə auditin keçirilməsində məqsəd sadəcə nöqsanları aşkar etmək deyil, həm də onların aradan qaldırılması üzrə optimal tövsiyələr hazırlamaqdır.

Təyinatına görə auditi növləri aşağıdakılardır:

- Maliyyə hesabatlarının auditi;
- Təsərrüfat fəaliyyətinin auditi;
- Uyğunluq auditi;
- Vergi auditi;
- Əməliyyat auditi;
- Ekoloji audit.

Maliyyə hesabatlarının auditi təsərrüfat subyektinin maliyyə hesabatlarının düzgünlüyünü, həmçinin onlar tərəfindən aparılan maliyyə və təsərrüfat əməliyyatlarının qanunverici aktlara uyğunluğunu müəyyən etməkdir. Maliyyə hesabatlarının auditi kənar auditor (auditor təşkilatı) tərəfindən aparılır.

Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli, İ-38 nömrəli əmri ilə kommersiya təşkilatları üçün “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə” Milli Mühəsibat Uçotu Standartı təsdiq edilmişdir. Bu standartın 41-ci maddəsinə uyğun olaraq maliyyə hesabatlarının tam məcmusu aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Mühəsibat balansı;
2. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat;
3. Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;
4. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat;
5. Uçot siyasəti və izahlı qeydlər.

Təsərrüfat fəaliyyətinin auditi bəzən idarəetmənin səmərəliliyinin auditi adlandırırlar.

Təsərrüfat fəaliyyətinin auditində müəssisənin müəyyən fəaliyyət növlərinin obyektiv tədqiqi, hərtərəfli təhlili nəzərdə tutulur. Auditin bu növü üç məqsəd daşıyır:

1. İdarəetmənin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi;
2. Təsərrüfat fəaliyyətini yaxşılaşdırmaq imkanlarının aşkara çıxardılması;
3. Müəssisənin inkişaf perspektivlərinin müəyyən edilməsi və bu istiqamətdə tövsiyələrin verilməsi.

Uyğunluq auditi müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin qoyulmuş şərtlərə, qayda və qanunlara uyğunluğunu müəyyənləşdirmək məqsədilə aparılır. Əgər belə şərtlər, (məsələn, daxili nəzarət qaydaları) rəhbərlik tərəfindən müəyyən olunmuşdursa, uyğunluq auditini müəssisənin daxili auditorları həyata keçirirlər. Şərtlər kreditorlar tərəfindən qoyulmuşdursa (məsələn, dövriyyə kapitalı ilə qısamüddətli öhdəliklər arasında müəyyən nisbətənin gözlənilməsi tələbi), həmin şərtlərin yerinə yetirilməsi şirkətin maliyyə hesabatlarında öz əksini tapdığına görə, auditin bu növü maliyyə hesabatlarının auditi ilə birgə aparılır.

Vergi auditi- vergi orqanı tərəfindən vergi ödəyicisinin faktiki fəaliyyət göstərdiyi yerdə vergi bəyanamələrinin, habelə vergilərin hesablanması və ödənilməsini özündə əks etdirən, vergi ödəyicisinin fəaliyyəti haqqında vergi orqanında olan və digər bəlli mənbələrdən alınan məlumatlar əsasında həyata keçirilən səyyar vergi yoxlamasıdır.

Auditor vergi planlaşdırmaları məsələləri üzrə məsləhət verərkən əvvəlcə təsərrüfat subyektinin fəaliyyət mexanizminin xüsusiyyətlərini öyrənməli və bundan sonra vergiqoymaya dair mövcud normativ sənədlər əsasında vergi ödəmələrinin planlaşdırılması mərhələsində onların hesablanmasına kömək etməlidir.

Vergi auditinin gedişatında əsasən aşağıdakılar həyata keçirilir:

- Müəyyən edilmiş dövrdə büdcəyə ödəniləcək vergilər üzrə vergitutma bazasının düzgünlüyünün yoxlanılması;
- Vergi hesabatının tərtib edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması;
- İstifadə edilmiş vergi güzəştlərinin əsaslılığının yoxlanılması;
- Yol verilmiş səhvlərin nəticəsi olaraq vergi risklərinin qiymətləndirilməsi;
- Yol verilmiş səhvlərin aradan qaldırılması üzrə tövsiyələrin verilməsi.

Əməliyyat auditi- səmərəliliyi və produktivliyi qiymətləndirmək məqsədilə təsərrüfat sisteminin hər hansı bir hissəsinin yoxlanılmasıdır. Əməliyyat auditi təkcə mühasibat

uçotu ilə məhdudlaşmır. Audit yoxlaması təşkilat strukturunun, kompüter əməliyyatlarının, auditorun ixtisaslı olduğu hər hansı başqa sahənin qiymətləndirilməsini də əhatə edə bilər.

Əməliyyat auditinin həyata keçirilməsi və alınan nəticələrin qiymətləndirilməsi digər təyinat üzrə keçirilən auditlərdən bir qədər çətinidir. Belə ki, əməliyyat auditində informasiyanı qiymətləndirmək üçün müəyyənləşdirilmiş kriteriyalar son dərəcə subyektivdir. Bu baxımdan əməliyyat auditi adi auditdən daha çox rəhbərlik üçün həyata keçirilən konsaltinq xidmətinə bənzəyir.

Bazar iqtisadiyyatı və təsərrüfat subyektlərinin sayının artması şəraitində, dünya təcrübəsinə uyğun olaraq, ölkəmizdə də ekoloji sahibkarlıq mədəniyyətinin formalaşdırılması və inkişafı zərurətə çevrilir. Bununla əlaqədar bir çox xarici dövlətlərdə uğurla tətbiq olunan ekoloji auditin formalaşdırılması və inkişafı xüsusi əhəmiyyət daşıyır.

Ölkəmizdə ekoloji tarazlığın bərpası və ətraf mühitin çirklənməsinin qarşısını alan səlahiyyətli orqan Ekologiya və Təbii Sərvətlər Nazirliyidir. Bu nazirlik Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 18 sentyabr 2001-ci il tarixli Fərmanı ilə təsdiq edilmiş Əsasnaməyə əsasən geniş səlahiyyətlərə malikdir. Nazirlik torpaqlardan istifadə edilən zamanı ekoloji normaların gözlənilməsi, su hövzələrindən istifadə zamanı çirklənmənin qarşısının alınması, meşə təsərrüfatlarından səmərəli istifadə olunması, havanın çirklənməsi, yeraltı sərvətlərdən düzgün istifadə edilməsi, sənaye və məişət tullantılarının emalı zamanı normativ tələbatın qorunması kimi məsələlərə nəzarət edir.

Ekoloji tarazlığın bərpa edilməsi, ətraf mühitin çirklənməsinin qarşısının alınmasında dair audit nəzarətinin təşkili 3 mərhələdən ibarət ola bilər:

1. Zavod və fabrik səviyyəsində ətraf mühitin çirklənməsinin qarşısının alınması təbirləri üzrə;
2. İctimai birliklər və inzibati ərazi qurumları tərəfindən hazırlanan tədbirlər üzrə;
3. Ekologiya və Təbii Sərvətlər Nazirliyi tərəfindən işlənib hazırlanan tədbirlər.

1.3. Auditin təşkilinin normativ-hüquqi əsasları.

Bazar iqtisadiyyatının mühim tərkib hissələrindən biri olan auditin normativ hüquqi bazası bir sıra qanunlar, qanunvericilik aktları, təlimatlarla tənzimlənir.

Auditor xidmətinin təşkilini, onun hüquqi əsaslarını, auditorların hüquqlarının və vəzifələrinin müəyyən edilməsi məqsədilə Azərbaycan Respublikası Prezidenti tərəfindən 16 sentyabr 1994-cü ildə “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunu qəbul edildi. Bu qanunun icrasını təmin etmək məqsədilə, Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun qüvvəyə minməsi barədə 20 iyun 1995-ci ildə xüsusi qərar qəbul etdi.

“Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununa əsasən auditor xidmətini təşkil edən sərbəst auditor və auditor təşkilatı yalnız Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının verdiyi lisenziya əsasında fəaliyyət göstərir. Sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları dövlət qeydiyyatına alındıqdan sonra 5 il müddətinə verilən lisenziya əsasında fəaliyyət göstərirlər. Auditor təşkilatının yeganə fəaliyyət sahəsi auditor xidməti olmalıdır. Auditor təşkilatı Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada bir və daha artıq təsisçi tərəfindən yaradılır. Bu qanuna əsasən sərbəst auditor olmaq, bu hüququ əldə etmək üçün bir sıra şərtlər tələb olunur. Bu şərtlər aşağıdakılardır:

- Azərbaycan Respublikasının vətəndaşı olmaq;
- mühasibat uçotu, maliyyə, iqtisadçı və hüquqşünas ixtisasları üzrə ali təhsilə və ixtisas üzrə azı üç il iş stajına malik olmaq;
- sərbəst auditor imtahanlarını vermək;

Sərbəst auditor adını almaq üçün imtahanlar Auditorlar Palatasının təyin etdiyi komissiya tərəfindən qəbul edilir. İmtahanlar Auditorlar Palatasının Əsasnaməsində nəzərdə tutulan qaydaya uyğun olaraq təşkil edilir. Tamah məqsədilə cinayət törətmiş, məhkum olunmuş və məhkumluğu ödənilməmiş şəxslər auditor ola bilməzlər. Öz

ölkəsində auditor xidməti ilə məşğul olmaq hüququna malik olan xarici ölkə vətəndaşı Auditorlar Palatasının rəsmi icazəsi ilə həmin hüquqdan Azərbaycan Respublikası ərazisində istifadə edə bilər.

Təsərrüfat subyektləri auditor seçməkdə sərbəstdirlər. Sifarişçi təsərrüfat subyekti auditorun öz vəzifələrini tam və keyfiyyətlə yerinə yetirməsinə bütün lazımi şəraitin yaradılması üçün məsuliyyət daşıyır. Auditor sifarişçi subyektdən və ya digər hər hansı üçüncü şəxsdən asılı deyildir. Sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı tərəfindən müqavilə şərtlərinin yerinə yetirilməsi auditor rəyinin təhvil-qəbul aktı ilə müəyyən edilir. Auditor rəyi müəyyən olunmuş forma əsasında tərtib edilir.

Yoxlanılan müəssisədə şəxsi əmlak mənafeyi, yoxlanılan müəssisənin rəhbərliyindən hər hansı bir şəxslə birbaşa qohumluq əlaqəsi, müəssisənin təsisçisi, mülkiyyətçisi və ya səhmdarı olduqda, müəssisə bundan əvvəl öz peşə fəaliyyəti ilə bağlı xidmətlər göstərdikdə auditorlara həmin müəssisələrdə audit aparmaq qadağandır.

“Auditor xidməti haqqında” Qanunun “Mübahisələrin həll edilməsi” adlı 19-cu maddəsində göstərilir ki, sərbəst auditorlar (auditor təşkilatı ilə) onların sifarişçiləri arasında meydana çıxan əmlak xarakterli bütün məsələlər Auditorlar Palatasında həll edilə bilmədikdə, məhkəmə tərəfindən həll edilir. Auditor (auditor təşkilatı) müəyyən edilmiş qaydada Auditorlar Palatasının ona lisenziya verilməməsi və ya geri alınması barədə qərarlarından, habelə auditor təşkilatının hüquqi şəxs kimi dövlət qeydiyyatına alınmasından imtinadan məhkəməyə şikayət edə bilər.

“Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununu ilə həmçinin sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının hüquq və vəzifələri müəyyənləşdirilir. Sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları əsasən aşağıdakı hüquqlara malikdirlər:

- Sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı tərəfindən auditin forma və metodlarını sərbəst müəyyənləşdirmək;

- Sifarişçi subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə dair bütün sənədlərlə tanış olmaq, yoxlama üçün onları almaq, pul məbləğləri, qiymətli kağızlar və digər maddi sərvətilərin mövcudluğunu yoxlamaq;
- Sifarişçi müəssisənin rəhbərindən və işçilərindən yazılı izahat almaq;
- Auditin keçirilməsi prosesinə müqavilə əsasında başqa auditorları cəlb etmək;
- Təsərrüfat subyekti tərəfindən auditor yoxlaması üçün lazım olan sənədləri təqdim edilmədikdə, auditor yoxlamasından imtina etmək.

Sərbəst auditor və auditor təşkilatının vəzifələri aşağıdakılardan ibarətdir:

- Auditin təşkili və aparılmasında Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinin tələblərinə riayət etmək;
- Sifarişçi təsərrüfat subyektinin mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının vəziyyətini, düzgünlüyünü, qüvvədə olan qanunlara və normativ aktlara uyğunluğunu yoxlamaq;
- Auditor yoxlamasını və digər auditor xidmətlərini keyfiyyətlə həyata keçirmək;
- Sifarişçi ilə müqavilə əsasında aparılan auditor yoxlaması zamanı əldə edilən məlumatları (məhkəmə orqanlarının tələb etdiyi hallar istisna olmaqla) məxfi saxlamaq;
- Auditor yoxlaması zamanı alınmış və ya tərtib edilmiş sənədlərin qorunub saxlanması təmin etmək;
- Yoxlama zamanı aşkar edilmiş bütün pozuntular, mühasibat uçotunun aparılması və hesabatların tərtibi ilə bağlı nöqsanlar barəsində sifarişçinin rəhbərliyinə məlumat vermək;
- Sifarişçinin tələbi ilə ona auditin aparılmasına dair qanunvericiliyin tələbləri, tələblərin hüquq və vəzifələri, habelə auditor rəyində olan irad və nəticələr üçün baza kimi çıxış edən normativ aktlar barəsində ətraflı məlumat vermək;

- Qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş hallarda vergi hesabatına dair auditor rəyi vermək.

Bazar iqtisadiyyatına keçid şəraitində ölkəmizdə auditin normativ hüquqi əsaslarının möhkəmlənməsi istiqamətində atılan önəmli addımlardan biri də Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi tərəfindən 1995-ci il 19 sentyabr tarixli 1115 sayılı qərarı ilə “Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında” Əsasnamənin təsdiq edilməsi oldu. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası auditor xidmətinin dövlət tənzimlənməsini təşkil etmək, auditor xidmətinin inkişafına və təkmilləşdirilməsinə yönəlmiş normativ aktlar və tədbirlər sistemini hazırlamaq , eləcə də təsərrüfat subyektlərinin və sərbəst auditorların (auditor təşkilatlarının) mənafelərini müdafiə etmək məqsədilə yaradıldı. Auditorlar Palatasının əsas vəzifəsi mülkiyyət formasından asılı olmayaraq bütün təsərrüfat subyektlərində mühasibat uçotunun və maliyyə hesabatlarının dəqiq və dürüst aparılması məqsədilə respublikada auditor xidmətinin işini təşkil etməkdən və qanunvericiliyə uyğun olaraq auditin inkişafı və fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün tədbirlər həyata keçirməkdən ibarətdir.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2002-ci il 2 sentyabr tarixli 782 nömrəli fərmanı ilə təsdiq edilmiş "Azərbaycan Respublikasında bəzi fəaliyyət növlərinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi haqqında Qaydalar"a və “Bəzi fəaliyyət növlərinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi sahəsində əlavə tədbirlər haqqında” 2006-cı il 29 dekabr tarixli fərmanına əsasən hüquqi və fiziki şəxslərə Azərbaycan Respublikasının ərazisində auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün lisenziyanın verilməsi Auditorlar Palatasına həvalə edilmişdir. Lisenziya 5 il müddətinə verilir. Müddəti bitmiş lisenziya etibarsız sayılır. Auditor fəaliyyətini həyata keçirmək üçün verilən lisenziyanın müddətinin uzadılması qaydası Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası Şurasının 2003-cü il 23 oktyabr tarixli 118/2 sayılı qərarı ilə təsdiq edilmiş “Azərbaycan Respublikasının ərazisində auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün

hüquqi və fiziki şəxslərə Auditorlar Palatası tərəfindən verilmiş lisenziyanın müddətinin uzadılması haqqında” Əsasnamə ilə müəyyən olunur.

Sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları Auditorlar Palatasının üzvləri sayılır. Palatanın üzvləri müəyyən olunmuş məbləğdə üzvlük haqqı ödəyirlər. Üzvlük haqqının məbləği Şura tərəfindən müəyyənləşdirilir və ödəyicilərin xərclərinə aid edilir.

“Auditorun peşə məsuliyyətinin icbari sığortası haqqında” Azərbaycan Respublikasının 2007-ci il 22 may tarixli Qanunu Azərbaycan Respublikasının ərazisində auditor xidməti göstərməklə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslərin auditin subyekti qarşısında peşə məsuliyyətinin icbari sığortası sahəsində münasibətləri tənzimləyir və peşə məsuliyyətinin icbari sığortasının təşkilatı, hüquqi və iqtisadi əsaslarını müəyyən edir.

Auditorun peşə məsuliyyəti auditor xidmətinin göstərilməsinə dair bağlanmış müqavilə üzrə auditorun göstərdiyi xidmət nəticəsində auditin subyektinə vurulan zərərlərin ödənilməsi barədə götürdüyü öhdəlikdir. Auditorun peşə məsuliyyətinin icbari sığortası isə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada auditorun özünün peşə məsuliyyətini sığorta etdirmək məqsədilə, yalnız sığorta və təkrarsığorta fəaliyyəti göstərən və xüsusi razılıq (lisenziya) almış hüquqi şəxslə müqavilənin bağlanması yolu ilə aparılan sığortadır.

Qanunun 3-cü maddəsində auditor xidməti sahəsində qəbul edilmiş normativ hüquqi aktların, standartların və qaydaların tələblərinin pozulması, mühasibat (maliyyə) və vergi hesabatlarında təhrif olunmuş məlumatların və səhvlərin müəyyən edilməməsi, aşkar edilən səhv və təhriflərin aradan qaldırılması üçün düzgün tövsiyələrin verilməməsi, məxfilik prinsipinin pozulması auditorun peşə məsuliyyətini yaradan sığorta hadisəsi halları kimi müəyyən edilir. Eyni zamanda, zərər auditin subyekti ilə auditor arasında bağlanmış müqavilədə nəzərdə tutulmuş vəzifələrin auditin subyekti tərəfindən yerinə yetirilməməsi nəticəsində baş verdikdə və səlahiyyətli dövlət

orqanlarından alınmış məlumatlar auditorun səhv rəy verməsinə səbəb olduqda, bu, auditorun peşə məsuliyyətindən azad edilməsinə səbəb olur.

Qanunun 5-ci və 6-cı maddələrində “Sığorta fəaliyyəti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununa müvafiq olaraq, sığortaçının və sığortalının hüquq və vəzifələri təsbit edilmişdir. Qanunun 7-ci maddəsində sığorta müqaviləsinin müddəti, sığorta şəhadətnaməsinin verilməsi və sığorta müqaviləsinə xitam verilməsi qaydaları öz əksini tapmışdır. Qanunun 8-ci maddəsində sığorta məbləğinin və sığorta haqqının müəyyən edilməsi və sığorta ödənişlərinin həyata keçirilməsi qaydaları öz əksini tapmışdır.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 2007-ci il 28 sentyabr tarixli 151 sayılı qərarı ilə baza sığorta tarifi auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslər üçün sığorta məbləğinin 1%-i, hüquqi şəxslər üçün 1.5%-i həcmində müəyyən edilmişdir. Qanunun 8.10-cu maddəsinə əsasən auditorun peşə məsuliyyətinin icbari sığortası üzrə sığorta olunmalı minimum məbləğ fiziki şəxslər üçün 1000 manatdan, hüquqi şəxslər üçün isə 3000 manatdan az olmamalıdır.

Auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsi qeyd olunan əsas qanunlarla yanaşı, auditə dair qanunvericilik aktlarında, o cümlədən “Banklar haqqında”, “Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankı haqqında”, “Daxili audit haqqında”, “Büdcə sistemi haqqında”, “Mühasibat uçotu haqqında”, Sosial sığorta haqqında”, “Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında”, “Bələdiyyələrin fəalliyətinə inzibati nəzarət haqqında”, “Prokurorluq haqqında”. “İctimai televiziya və radio yayımı haqqında”, “Ətraf mühitin mühafizəsi haqqında”, “İnvestisiya fondları haqqında”, “Əmanətlərin sığortalanması haqqında”, “Elektron imza və elektron sənəd haqqında” Azərbaycan Respublikası qanunlarında, mülki, əmək, cinayət-prosessual, vergi, inzibati xətalər məəcəllələrində və digər qanunvericilik aktlarında öz əksini tapmışdır.

Auditin vahid baza tələblərini və auditin keyfiyyətinə normativ tələbləri auditor standartları müəyyənləşdirir. Auditor standartları auditin aparılmasına ümumi yanaşmanı, auditor yoxlamasının həcmi və auditor hesabatının növlərini müəyyən

edir. Audit standartları dedikdə, audit fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin baza prinsipləri, təməl qaydaları başa düşülür. Bu qaydalar beynəlxalq audit standartları, milli audit standartları və daxili audit standartları formasında işlənilib hazırlanır və təqdim olunur.

Beynəlxalq auditor standartları (International Standards on Auditing) Beynəlxalq Audit və İnformasiyanın Düzgünlüyünün Təsdiqlənməsi Şurası (International Auditing and Assurance Standards Board) tərəfindən hazırlanır, tərtib edilir. 2009-cu ildə beynəlxalq auditor standartları (ISA) Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası (International Federation of Accountants) tərəfindən dərc olunmuşdur. Beynəlxalq Audit və İnformasiyanın Düzgünlüyünün Təsdiqlənməsi Şurası (IAASB) Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının (IFAC) təşəbbüsü ilə yaradılmışdır. Bu şuranın fəaliyyətinin əsas məqsədi beynəlxalq auditor standartlarını işləyib hazırlamaq və mümkün dərəcədə dünya ölkələrinin böyük əksəriyyətinə tanıtmək, eləcə də auditor fəaliyyətinin keyfiyyətinə nəzarət və zəmanət imkanı yaradan tədbirlər paketini işləyib hazırlamaqdır. Auditor standartları tərtib olunarkən bir sıra prinsiplərə riayət olunmalıdır. Bu prinsiplər əsasən aşağıdakılardır:

- Audit, bu sahə üzrə peşəkar vədişlərə, biliklərə malik olan şəxslər tərəfindən aparılmalıdır;
- Auditor öz fəaliyyətində və mühakimələrində müstəqil olmalıdır;
- Audit yoxlaması auditor tərəfindən düzgün və professional şəkildə aparılmalı və obyektiv auditor rəyi tərtib edilməlidir;
- Yoxlama zamanı auditor tərəfindən audit planı və audit proqramı tərtib olunmalıdır;
- Mühasibat(maliyyə) hesabatlarının düzgünlüyünü təsdiq etmək və rəy vermək üçün auditor kifayət qədər auditor sübutları toplamalıdır;
- Auditor rəyində nöqsan göstərilmədikdə, mühasibat(maliyyə) hesabatındakı məlumatlar düzgün hesab edilir.

Yuxarıda qeyd edilən prinsipləri ümumiləşdirsək auditor standartlarını 3 qrupa ayırmaq olar:

- Ümumi standartlar
- Auditor yoxlamasının aparılması standartları
- Hesabatın tərtib edilməsi standartları

Yekun olaraq beynəlxalq auditor standartları 36 standartdan və bir Keyfiyyət Nəzarət üzrə Beynəlxalq Standartdan (ISQC 1) ibarətdir. Həmçinin bu standartların tərkibinə Peşəkar Mühasiblərin Etik Kodeksi də daxil edilir. Ümumilikdə, bu 36 beynəlxalq auditor standartları 6 istiqamətdə təsnifləşdirilir:

1. Ümumi prinsip və vəzifələri özündə əks etdirən audit standartları;
2. Risklərin qiymətləndirilməsi və qiymətləndirilmiş risklərlə bağlı audit standartları;
3. Auditor sübutlarını özündə əks etdirən audit standartları;
4. Üçüncü şəxslərin işindən, nəticələrindən istifadə qaydalarını özündə əks etdirən audit standartları;
5. Auditorun rəy və hesabatlarını qaydaya salan audit standartları;
6. İxtisaslaşmış sahələr üzrə audit standartları.

Beynəlxalq auditor standartları əsasında Azərbaycanda Milli Auditor Standartları işlənib hazırlanmış, tərtib olunmuşdur. Bu standartlar Azərbaycan Respublikası Ədliyyə Nazirliyi dövlət qeydiyyatına alınmışdır. Milli Auditor Standartlarının layihələri Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının Standartlaşma Departamentində işlənib hazırlanır. Tərtib olunmuş layihə Xüsusi Komissiyada müzakirə olunur və təsdiq edilməsi Auditorlar Palatasının Şurasına təqdim olunur. Ölkəmizdə müasir bazar iqtisadiyyatının mühüm tərkib hissələrindən bir olan auditor xidməti getdikcə inkişaf etməkdədir və bu inkişafın əsas meyarlarından biri auditin normativ-hüquqi bazasının beynəlxalq auditor standartlarına, beynəlxalq auditin təşkili qaydalarına uyğunlaşmasıdır.

Fəsil II. Azərbaycan Respublikasında audit sisteminin təşkili və inkişaf mərhələləri.

2.1. İnkişaf etmiş ölkələrdə audit sisteminin inkişaf təcrübəsi.

Auditin təşkili və inkişaf təcrübəsi beynəlxalq təcrübəyə əsaslanaraq, müxtəlif ölkələrdə , o cümlədən də Azərbaycanda da öz xüsusiyyətlərinə malikdir. Auditin təşkili zamanı ölkənin xüsusiyyətləri, dövlət quruluşunun spesifikliyi və iqtisadi inkişaf səviyyəsi nəzərə alınır. Auditin beynəlxalq təcrübədəki inkişaf xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi bu mühüm infrastruktur sahəsinin ölkədəki inkişafı üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Məhz bu məqsədlə, auditin inkişaf etdiyi ölkələrin təcrübəsinin tədqiqinə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır.

ABŞ-da auditor fəaliyyətini həyata keçirən auditorlar 3 qrupa ayrılır:

1. Qanunvericilik hakimiyyətinin nəzarət xidməti üzrə Uçot Baş Xidmətinin auditorları. (Government Accountability Office GAO). Bu auditorların əsas vəzifəsi Konqres üçün auditor xidmətlərini yerinə yetirməkdir. GAO yalnız ABŞ Konqresi qarşısında məsuliyyət daşıyır. ABŞ-ın müxtəlif hökumət idarələri mütəmadi olaraq Konqres üçün müxtəlif növ məlumatlar (büdcə vəsaitlərinin xərclənməsi, hökumət sifarişlərinin yerinə yetirilməsi və s.) təqdim edirlər. Bu məlumatların çox böyük hissəsi Konqresə daxil edilməzdən əvvəl GAO mütəxəssisləri tərəfindən auditor yoxlamasından keçirilir. GAO auditorlarının digər vəzifələri mahiyyət etibarilə müstəqil auditor fəaliyyətlərinin vəzifələri ilə eynidir.
2. Daxili auditorlar institutu (The Institute of Internal Auditors). İnstitut daxili auditorlar üçün nüfuzlu və beynəlxalq qurum sayılır. Onun dünyanın 100-dən çox ölkəsində çalışan on minlərlə üzvü vardır. İnstitutun ABŞ-dakı bölmələrindən savayı, Avstraliya, Çin, İsrail, Yaponiya, Hindistan, Böyük

Britaniya və Şimali İrlandiya, Türkiyədə də eyni profilli milli institutlar fəaliyyət göstərir.

3. Diplomlu İctimai Mühasiblər. (Certified Public Accountant). Maliyyə və mühasibat uçotu üzrə sertifikatlaşdırılmış bu mütəxəssislərin əsas vəzifəsi şirkətlərin , firmaların maliyyə hesabatlarının yoxlanılmasıdır.

Diplomlu ictimai mühasiblər neytral maliyyə nəzarətçisi kimi kənar (müstəqil) auditorların funksiyalarını yerinə yetirirlər. Bu fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq üzrə tələblər ştatlar üzrə müxtəlifdir. Lakin, ştatların böyük əksəriyyətində andlı mühasib olmaq istəyən şəxs, ilkin baza təhsili kimi “Mühasibat (maliyyə) uçotu” ixtisası üzrə kollecdə 4-5 illik təhsil almalı, bu peşə üzrə minimum bir illik iş təcrübəsinə malik olmalı və bu istiqamətdə müəyyən olunmuş standart dövlət imtahanını verməlidir. Diplomlu ictimai mühasiblərin üzv olduğu Amerika Diplomlu İctimai Mühasiblər İnstitutu (American Institute of Certified Public Accountants) audit sahəsi üzrə peşəkar tələbləri müəyyən edir, mühasibat uçotu və audit üzrə məsləhət xidmətləri verir, eləcə də vergilərlə əlaqədar tematik materiallar dərc etdirir.

Amerika Birləşmiş Ştatlarında auditor firmaları üçün başqa təşkilatlara nisbətən daha çox peşəkar tələblər mövcuddur. Eləcə də onlar daha konkret müəyyən edilmiş vəzifələrə malikdirlər. Auditor firmaları 4 istiqamət üzrə fəaliyyət göstərirlər:

1. Təsdiqetmə sahəsində xidmətlər. Yəni, təsərrüfat subyektləri üzrə yoxlamanın aparılması və etibarlılığın təsdiq edilməsi ilə bağlı yazılı rəy verilən xidmətlər;
2. Vergi xidmətləri. (Müəssisələr üçün vergi bəyannamələrinin hazırlanması);
3. Məsləhət xidmətləri (Consulting). Sifarişçi subyektlərə biznesin təşkili və aparılmasında köməklik göstərilməsi üzrə xidmətlər;
4. Mühasibat xidmətləri.

ABŞ ştatlarının böyük əksəriyyətinin qanunvericiliyi tələb edir ki, auditor fəaliyyəti üzrə verilən lisenziyada “Diplomlu İctimai Mühasib (CPA)” ifadəsi qeyd edilsin. Bu amil bir növ auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsinə xidmət edir. İdarəetmə problemləri, vergi məsələləri, mühasibat (maliyyə) uçotunun aparılması üzrə

məsləhətlər sahəsindəki fəaliyyət ştatların əksəriyyətində qanunla tənzimlənir. Amerika İctimai Mühasiblər İnstitutu (AICPA) etik-davranış normalarını müəyyən edir və institutda münsiflər məhkəməsi fəaliyyət göstərir. Onlar lisenziya almış şəxslərə xəbərdarlıq edə, lisenziyanın fəaliyyətini dayandıra və ona xitam verə bilərlər. Lisenziyadan məhrum edilən şəxs diplomlu mühasib ixtisasından və auditor hesabatlarını imzalamaq hüququndan da məhrum olur.

ABŞ-da auditor peşəsinin nüfuzu, auditorların maddi rifahı və sosial təminatı digər ölkələrlə müqayisədə üstündür. Lakin, onlara qarşı tez-tez məhkəmə qaydasında iddialar irəli sürülür və bu iddiaların yalnız 40%-i əsaslı hesab olunur. Ümumiyyətlə, auditorlara qarşı mütəmadi olaraq ittihamların irəli sürülməsi bir sıra amillərlə əlaqədardır. Bu amillərə, iddiaçılar tərəfindən auditorun vəzifə və məsuliyyətinin çox zaman yanlış anlaşılması, maliyyə hesabatlarına əsasən biznes qərarları qəbul etməklə zərərə məruz qalan bazar iştirakçılarının, kimin təqsirkar olub-olmamasından asılı olmayaraq, zərərlərini hər hansı bir mənbədən kompensasiya etmək istəyi aiddir.

Fransada qüvvədə olan auditor standartları Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının (International Federation of Accountants) Beynəlxalq Audit və İnformasiyanın Düzgünlüyünün Təsdiqlənməsi Şurası (International Auditing and Assurance Standards Board) tərəfindən işlənilib hazırlanmış beynəlxalq standartlar əsasında, milli xüsusiyyətlər və mövcud praktika nəzərə alınmaqla hazırlanmışdır. Standartlar(normalar) mahiyyətə Fransa şəraitinə uyğunlaşdırılmış beynəlxalq standartlardır və ya başqa sözlə desək, beynəlxalq standartların Fransa variantıdır.

Fransada auditor fəaliyyətini ya ekspert-mühasib diplomuna, ya da hesablar üzrə komissar şəhadətnaməsinə malik şəxslər həyata keçirə bilərlər. Xüsusilə də Reyestrə daxil edilmiş hər bir Fransa vətəndaşı və xarici ölkə vətəndaşı olan şəxslərin auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüquqları vardır. Fransada auditor firmasının nizamnamə kapitalının ən azı 75%-i Reyestrə daxil edilmiş auditorlara məxsus olmalıdır.

Almaniyada auditor fəaliyyəti “Auditorların peşəkar nizamnaməsi” haqqında 1961-ci il 24 iyun tarixində qəbul olunmuş qanunla tənzimlənir. 1975-ci ilin 5 noyabr tarixində

bu qanun xeyli təkmilləşdirilmiş, qanuna yeni əlavə və dəyişikliklər edilmişdir.[34, S 47] Almaniyada qanunvericiliklə məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin illik mühasibat(maliyyə) hesabatlarının auditi daha çox inkişaf etmişdir. Audit yoxlamasının sonunda verilən auditor rəyi ölkədə bir qayda olaraq, müəssisənin illik balans, maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatla birlikdə dərc edilir. Audit yoxlamasının nəticələri ilə bağlı geniş məlumat(məruzə) yalnız müəssisə rəhbərliyi, müşahidə orqanları üçün hazırlanır və bu məxfi sənəd sayılır.

Almaniyada auditorların peşə müstəqilliyi çox yüksək qiymətləndirilir. Alman qanunvericiliyinə uyğun olaraq auditor audit üzrə müqaviləni o vaxt imzalayır ki, o öz mühakiməsinə, qərarına əsasən yoxlamanın obyektiv, müstəqil və yüksək keyfiyyətlə keçirmək iqtidarında olduğuna əmin olur. Auditor iqtisadiyyatın bütün sahələri üzrə geniş məlumata malik olub, onun təşkili, inkişaf problemləri ilə yaxından tanış olmalı, bu sahələrdə məsləhətçi kimi çıxış etməyi bacarmalıdır. Aktual sahələrdən biri olan vergi sahəsində də auditorun rolu əvəzsizdir. Alman fiziki və hüquqi şəxslərinin vergiyə cəlb olunma, vergilərin hesablanması, ödənilməsi ilə bağlı mövcud qanunvericilik çərçivəsində həllində auditor xidmətlərindən geniş istifadə olunur. Həmçinin auditorlar öz sifarişçilərinin hüquqlarını dövlət, vergi və məhkəmə orqanları qarşısında təmsil etmək səlahiyyətlərinə malikdirlər. Maliyyə və vergi hüquqpozma halları üzrə cinayət işləri məhkəmə iclasında olduqda auditor öz sifarişçisinin vəkili ilə birlikdə müdafiəçi qismində çıxış etmək hüququna malikdir.

Almaniya təcrübəsində auditor fəaliyyətinin əsas sahələrindən biri də qəyyumluq fəaliyyətidir. Qəyyumluq fəaliyyətinə vəkalət verənin tapşırığı ilə özgənin əmlakının idarə edilməsi, kredit zəmanəti xidmətlərinin göstərilməsi, təsisçilərin, şəriklərin hüquqlarının təmsil edilməsi və məhkəmədən kənar barışıq sazişlərinin bağlanması aid oluna bilər. Ölkədə auditor həmçinin, audit-hüquq sahəsində müxtəlif məsələləri həll edir, onun nəticələrini rəsmiləşdirir. Belə ki, auditor müəssisənin fəaliyyətinin, onun əmlakının, maliyyə dayanıqlığı qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi, maliyyə vəziyyətinin sağlamlaşdırılması, birdəfəlik kompensasiya və zərərin dəqiqləşdirilməsi

məsələləri, bundan başqa, birgə nıgah həyatı dövründə ər-arvadın qazandığı əmlakın boşanma zamanı kompensasiyası üzrə rəy verən ekspert kimi də çıxış edir. Bu sahədə məsləhətlər verərkən, auditor öz fəaliyyətinin hüquqi əsaslığına xüsusi diqqət yetirir.

Almaniyada auditor təşkilatı səhmdar cəmiyyəti, məhdud məsuliyyətli cəmiyyət, açıq ticarət yoldaşlığı şəklində təşkil oluna bilər. Auditor təşkilatı sayılmağın əsas şərti idarə heyəti üzvlərinin və təsisçilərin auditor olmasıdır. Ölkədə bütün auditorların, mühasibat kitablarının andlı müfəttişlərinin, auditor firmalarının öhdəliklərini peşəkar səviyyədə yerinə yetirməsinə Auditorlar Palatası nəzarət edir. Auditorlar Palatası hüquqi orqandır və federal torpaqlarda filiallar açmaq hüququna malikdir.

İsveçdə auditor fəaliyyətini tənzimləyən əsas orqan Auditor Fəaliyyəti Komissiyasıdır (Swedish National Audit Office). Bu orqanın əsas vəzifələrinə peşəkar və müstəqil auditorlara olan ictimai tələbatı müəyyən etmək, auditorların lisenziyalaşdırılması, auditor firmalarının qeydiyyatı məsələlərini tənzimləmək, yüksək etik norma və tələblərə riayət edilməsinə nəzarət etmək daxildir [35, səh 93]. Auditor Fəaliyyəti Komissiyasının (AFK) digər vəzifələrinə auditorların peşə fəaliyyəti üzrə imtahan verməsini və peşəkarlıq səviyyəsinin yoxlanılmasını (kənar auditorlar üçün) təşkil etmək, lisenziya almış auditorların və qeydiyyatdan keçmiş auditor firmalarının reyestrini aparmaq, auditor fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və nəzarət məsələlərinə dair məlumat vermək aiddir.

Auditin təşkili və tənzimlənməsində Beynəlxalq Audit İnstitutlarının, təşkilatlarının rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bu beynəlxalq qurumlar audit sahəsində normativ sənədlərin, standartların hazırlanmasını, onlara vaxtaşırı əlavə və dəyişikliklərin edilməsini, praktiki audit təcrübəsinin tətbiq i istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsini həyata keçirir. Bu qurumların fəaliyyəti Azərbaycan Respublikası kimi bazar münasibətlərinə yenidən keçmiş və auditin qısa müddət ərzində inkişaf etməyə başlamış ölkələr üçün xüsusi əhəmiyyətlidir.

Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası (İnternational Federation of Accountants İFAC) belə beynəlxalq təşkilatlardan biri olmaqla öz sıralarında dünyanın 130 ölkəsini

birləşdirir, həmçinin mühasib və auditorların ən nüfuzlu beynəlxalq qurumu sayılır. IFAC 1977-ci ilin oktyabrın 7-də yaradılmış və beynəlxalq normaların müəyyənləşdirilməsi ilə məşğul olmuşdur. Lakin sonradan həmin normaları audit standartları adlandırmaq barədə qərar qəbul etmişdir. Bu addım həmin sənədlərin nüfuzluluğunu yüksəltmək üçün atılmışdır. Beynəlxalq standartların işlənilib hazırlanması ilə əsasən Beynəlxalq Audit və İnformasiyanın Düzgünlüyünün Təsdiqlənməsi Şurası (International Auditing and Assurance Standards Board IAASB) məşğul olur. Müstəqil qurum olan IAASB IFAC-ın təşəbbüsü ilə yaradılmışdır və bu qurumun əsas məqsədi beynəlxalq auditor standartlarını işləyib hazırlayaq, vaxtaşırı təkmilləşdirərək müxtəlif ölkələrdə olan audit sistemini vahid müstəviyə gətirməkdir. Auditor standartlarının başlıca prioriteti auditor xidmətinin keyfiyyətini yüksəltməkdir. Bu standartlar IFAC tərəfindən bir neçə sahə üzrə müəyyən edilir:

- Audit üzrə beynəlxalq normalar;
- İdarəetmə üçotu üzrə beynəlxalq praktiki qaydalar;
- İctimai sektor (dövlət sektoru) üzrə beynəlxalq normalar.

Beynəlxalq auditor standartları müxtəlif ölkələrdə mövcud olan milli standartların təkmilləşdirilməsinə yardım göstərir. Bir çox ölkələr kimi Azərbaycan da özünün milli audit standartlarını işləyib hazırlamışdır. Hər bir ölkə IFAC-ın əsas minimum tələblərinin təmin edilməsi zərurətinə yönəlmiş audit metodologiyasını əsas götürür.

Avropada mühasiblərin və auditorların nüfuzlu və yüksək səviyyəyə malik iki peşəkar təşkilatı da var:

1. International Accounting Standards Committee (IASC-Mühasibat Uçotu Standartları üzrə Beynəlxalq Komitə). 1973-cü ildə Londonda yaradılmışdır;
2. Federation des Experts Comptables Europeen (FEE-Avropa Ekspert Mühasiblər Federasiyası). Mənzil-qərərgahı Belçikanın paytaxtı Brüssel şəhərində yerləşir.

Auditin inkişafına bir çox digər təşkilatlar və assosiasiyalar da təsir göstərir. Bu qurumların hər biri müəyyən vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün yaradılmışdır və hər bir qurumun auditor fəaliyyətinə müxtəlif yanaşması mövcuddur. Ən mühüm qurumların sırasına Qiymətli Kağızlar Birjalari üzrə Komissiyayı (Securitis and Exchange Comission-SEC) aid etmək olar. Bu Komissiya maliyyə bazarının inkişafına və möhkəmləndirilməsinə cavabdehdir.

Dünya praktikasında maliyyə nəzarəti və audit iqtisadiyyatın aparıcı infrastruktur sektoruna aid edilir və dövlətin dəstəyinə ehtiyacı olan bir sahə kimi qiymətləndirilir. Bunu ilk növbədə, onunla izah etmək olar ki, audit sferasında da sahədən-kənar effekt sahəvi effektdən daha yüksək qiymətləndirilir. Məhz bu cəhət auditin inkişaf konsepsiyasında onun sahələrarası nöqteyi-nəzərdən araşdırılması, auditor xidməti bazar iştirakçılarının qarşısında duran məsələlərin təhlili edilməsi və ən əsası, auditin ayrı-ayrı istiqamətlərində prespektiv inkişafını müəyyənləşdirmək tələb olunur.

Audit peşəsi hər zaman maliyyə şəffaflığını və nizam-intizamını təmin edən, həmçinin səhmdarların öz şirkətlərinə nəzarət etməsi üçün istifadə etdikləri önəmli bir alət olmuşdur. Son illərdə müasir dünyanın iqtisadi mənzərəsi kəskin şəkildə dəyişmişdir. İri qlobal şirkətlərin və maliyyə təşkilatlarının iflası uğraması, valyuta və maliyyə böhranı, misli görünməmiş saxtakarlıq halları auditor hesabatları istifadəçilərinin auditor xidmətinə olan tələblərini artırmışdır. Lakin bu artan tələblər fonunda bir sıra çətinliklər meydana gəlir:

- Auditor hesabatlarının istifadəçilərinin daim artan tələbləri ilə mövcud audit təcrübəsi və audit şirkətlərinin imkanları arasında uyğunsuzluq;
- Tənzimləyici nəzarət tələbatının daim artması;
- “Böyük dördlüyə” daxil olan şirkətlərlə daha kiçik auditor firmaları arasındakı fərqin azaldılması ehtiyacı;
- “Rəhbərlik-maraqlı tərəf” sxemində auditorun rolunun müəyyən edilməsi.

Xarici tədqiqatlar nəticəsində, müəssisənin inkişaf strategiyasının əsaslandırılmasında menecment-auditin ən effektiv vasitə olduğu müəyyən edilmişdir. Onun köməyi ilə

təsərrüfat subyektinin güclü və zəif tərəflərinin, xarici mühitin əlverişli imkanları və təhlükə kimi faktorların, rəqabət üstünlüklərinin diaqnostik təhlili həyata keçirilir. Bununla belə auditor bir qayda olaraq Pareto prinsipinə əməl edir, yəni bu prinsipə uyğun olaraq lazımi məlumatın 20%-i biznesin 80% inkişafına şərait yaradır. Beləliklə, yalnız effekt verəcək məlumatlar (satış, qiymət, hesablar, daxilolmalar, biznesin yeni imkanları, işçilərin əmək fəaliyyəti və yarana biləcək təhlükələr haqqında) diqqətlə tədqiq edilərək vaxta qənaət edilir.

MDB-yə daxil olan ölkələrdən fərqli olaraq, bir sıra ölkələrdə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün lisenziya ictimai təşkilatlar, yəni auditorların özlərinin peşə birlikləri tərəfindən verilir. Bu təcrübə ingilis-amerikan yanaşması olmaqla, digər ölkələrdə də istifadə edilir. Auditor fəaliyyətinin nüfuzunu və peşəkarlıq səviyyəsini qaldırmaqda maraqlı olan belə təşkilatlar mütəxəssislər üçün zəruri ixtisas tələblərini formalaşdırır, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün lisenziyalar verirlər. Auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsini peşəkar ictimai qurumlar və dövlət idarəetmə orqanları birlikdə həyata keçirirlər. Qanunvericilik tənzimlənməsinin dövlətə məxsus olduğu ölkələrdə bu mexanizm bir qədər fərqlidir. Məsələn, Fransada auditorların lisenziyalaşdırılması dövlət orqanlarının üstün hüququdur. Çində və Yaponiyada da belə yanaşma mövcuddur.

Beynəlxalq praktikada müstəqil auditorlar fərdi qaydada fəaliyyət göstərə bilirlər, lakin çox vaxt onlar müxtəlif firma və təşkilatlarda birləşirlər. Qərbdə kapitalın beynəlmiləşməsi və korporasiyalar tərəfindən hakimiyyətin ələ keçirilməsi zamanı, auditor firmalarının da rolu yüksəlməyə başlamışdır. Auditorların transmilli korporasiyaları, inhisarçılar meydana gəlmiş və qeyri-adi dərəcədə möhkəmlənmişlər. Bu təşkilatlar əvvəlcə “Böyük Səkkizlik”, müvafiq transformasiyadan sonra isə “Böyük Dördlük (Big Four)” adlanmağa başladı. Bir çox ölkələrin nüfuzlu peşə və biznes jurnalları aparıcı audit firmalarının (həm milli, həm də transmilli) siyahısını dərc edir. Bu siyahılarda auditor firmalarının fəaliyyəti ilə bağlı müntəzəm açıqlamalar və statistik məlumatlar verilir. Audit firmalarının təsnifatı illik gəlirin

həcminə(göstərilən xidmətin həcminə) görə, əməkdaşların sayına və digər bir sıra amillərə görə aparılır.”Böyük Dördlük” auditor firmalarına aşağıdakılar aiddir:

1. Ernst&Young. Böyük Britaniyanın auditor-konsaltinq şirkətidir, mənzil-qərərgahı Londonda yerləşir.1989-cu ildə “Arthur Young & Co” şirkəti ilə “Ernst & Whinney” şirkətlərinin birləşməsi(konsolidasiyası) nəticəsində yaranmışdır.2013-cü ildən şirkət “EY” ticarət markası ilə tanınır.Dünyanın 150 ölkəsində 700-ə yaxın ofisi və 212000-ə yaxın əməkdaşı fəaliyyət göstərir.2015-ci ilin hesabatına əsasən şirkətin gəlirləri 28.7 milyard dollar olmuşdur.
2. Price Waterhouse Coopers(PWC). İngilis-amerikan firmasıdır.Mənzil-qərərgahı Nyu-York şəhərində yerləşir. 1998-ci ildə Coopers&Lybrand və Price Waterhouse firmalarının birləşməsi nəticəsində yaranmışdır.2015-ci ilin hesabatına əsasən şirkətin dünyanın 157 ölkəsində 756 ofisi və 208100 nəfərdən çox əməkdaşı fəaliyyət göstərir.Şirkətin gəlirləri isə 35.4 milyard dollar olmuşdur;
3. Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu). Amerikan –yapon firmasıdır. Firmanın ilk ofisi Uilyam Deloyt tərəfindən 1845-ci ildə Londonda açılmışdır. U.Deloyt 1900-cu ildə biznes partnyoru Corc Tuş(George Touche) ilə Nyu-Yorkda “Touche,Niven&Co” şirkətinin əsasını qoydular.1968-ci ildə Tokio şəhərində “Tohmatsu&Co” mühasib firması fəaliyyətə başladı. 1990-cı ildə bu şirkətlərin birləşməsi ilə “Deloitte&Touche” şirkəti yarandı. 1993-cü ildə bu günkü “Deloitte Touche Tohmatsu” adını aldı.2015-ci ilin rəsmi məlumatlarına əsasən bu beynəlxalq firmanın dünyanın bir çox ölkəsində , eləcə də Azərbaycanda da 225400 əməkdaşı çalışır, şirkət isə rekord məbləğdə 35.2 milyard dollar gəlir qazanmışdır. 2015-ci ildə “Fortune” jurnalı Deloitte şirkətini dünyanın ən qabaqcıl 100 şirkəti siyahısına daxil etmişdir.
4. KPMG. Şirkət İsveçrədə qeydiyyatdan keçmişdir. Mənzil-qərərgahı Hollandiyanın Amstelveen şəhərində yerləşir. 1987-ci ildə “Klynveld Main

Goerdeler”(KMG) və “Peat Marwick International” şirkətlərinin birləşməsi nəticəsində yaranmışdır. KPMG-nin dünya ölkələri üzrə 174000-ə yaxın əməkdaşı fəaliyyət göstərir. Şirkət əsasən 3 istiqamətdə xidmət göstərir: auditor xidmətləri(42%); vergi xidmətləri(21%); konsaltinq(məsləhət) (37%) xidmətləri.2015-ci ildə şirkətin gəlirləri 24.44 milyard dollar həcmində olmuşdur.

2.2. Dövlət auditinin təşkili və müasir vəziyyətinin təhlili.

Cəmiyyətdə öz vəzifəsini yerinə yetirmək üçün dövlətə maliyyə vəsaitləri tələb olunur. Bu vəsaitlərin səmərəli istifadəsi mühüm əhəmiyyətə malik olmaqla dövlətə öz funksiyalarını daha əhatəli şəkildə həyata keçirməyə imkan verir. Buna görə də vəsaitlərin dövlət büdcəsinə tam həcmdə daxil olmasına və bu vəsaitlərdən məqsədyönlü, qənaətlə və səmərəli istifadə edilməsinə nəzarətin təşkil olunması və həyata keçirilməsi çox vacibdir.

Dövlət maliyyəsinin idarə olunmasının əsas şərtlərindən biri auditin səmərəli təşkilidir. Dövlət auditi dövlət maliyyəsinin tənzimləmə sisteminin ayrılmaz tərkib hissəsidir.

Maliyyə nəzarətinin növləri arasında dövlət auditi xüsusi yer tutur. Dövlət maliyyə nəzarətinin və auditinin düzgün təşkili, beynəlxalq tələblər səviyyəsində qurulması nəticə etibarlı ilə büdcə vəsaitlərinin səmərəli istifadəsinə, büdcə kəsirinin azalmasına, bu işə, öz növbəsində əhalinin həyat səviyyəsinin yüksəldilməsinə səbəb olur.

Dövlət auditi hökumətin maliyyə-iqtisadi siyasətinin həyata keçirilməsinə, qanunvericiliyə riayət edilməsinin təmin olunmasına, mülkiyyətin qorunub saxlanmasına, maliyyə vəsaitlərindən düzgün və səmərəli istifadə olunmasına xidmət edir. Dövlət auditi büdcə və maliyyə intizamının ən ciddi nöqsan və çatışmazlıqlarını, qanunsuz xərcləri aşkara çıxarmaqda kömək edir.

Dövlət auditinin əsas hədəflərindən biri şəffaflığa və səmərəliliyə nail olmaqdır. Aparılan təhlillər göstərir ki, inkişaf etmiş ölkələrdə səmərəli və təsirli maliyyə nəzarəti sisteminin yaradılması ölkənin iqtisadi qüdrətinin əsas atributlarından biri olmaqla yanaşı, dövlət quruculuğunun ən vacib amillərindəndir. Dövlət auditi iqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsinin tərkib hissəsi olmaqla, dövlət vəsaitlərinin idarə edilməsində şəffaflığın və səmərəliliyin əldə olunmasında xüsusi rola malikdir.

Bununla əlaqədar olaraq, ölkədə həyata keçirilən maliyyə əməliyyatlarının qanunvericiliyə, müəyyən edilmiş norma və standartlara uyğun aparılmasını, dövlətin idarəetmə strukturlarında maliyyə şəffaflığını təmin etmək məqsədilə dövlətin büdcə-

maliyyə nəzarəti orqanı olan Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası yaradılmışdır.

Beynəlxalq aləmdə kənar dövlət maliyyə nəzarətini həyata keçirən orqanları Ali Audit Qurumları (AAQ) –Supreme Audit Institutions (SAI) adlandırırlar. Azərbaycanda hüquqi statusu 1995-ci ildə qəbul edilmiş Konstitusiyadan irəli gələn, səlahiyyətləri 1999-cu ildə imzalanan qanunla müəyyənləşdirilən Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının fəaliyyətə başlaması və inkişafı ilə ölkəmizdə kənar dövlət maliyyə nəzarəti institutunun əsası qoyulmuş və bununla da respublikada səmərəli maliyyə nəzarəti sistemi təşəkkül tapmışdır.

Ümumilli lider Heydər Əliyevin qanunvericilik təşəbbüsü ilə 2001-ci ildə “Hesablama Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununa beynəlxalq standartlara uyğunlaşma istiqamətində mühüm dəyişikliklər və əlavələr edilmişdir.

Hesablama Palatası qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hüquqi səlahiyyətlərə görə Milli Məclisə hesabat verən, daimi fəaliyyət göstərən dövlət büdcə-maliyyə nəzarəti orqanıdır. “Hesablama Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununa əsasən Hesablama Palatası səlahiyyət müddəti 7 il müəyyən edilmiş sədrdən, sədr müavinindən və 7 auditordan ibarətdir. Hesablama Palatasının üzvlərinə dair tələblər, onların təyin olunma qaydaları Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin 44-cü maddəsi və “Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin daimi komitələri haqqında” Qanunun 10-cu maddəsi ilə müəyyənləşdirilir.

Hesablama Palatasının fəaliyyət dairəsinə dövlət büdcəsinin təsdiq edilməsinə və icarasına, dövlət əmlakının idarə edilməsinə, onun barəsində sərəncam verilməsinə, dövlət əmlakının özəlləşdirilməsindən əldə olunan vəsaitlərin dövlət büdcəsinə daxil olmasına, hüquqi şəxslərə və bələdiyyələrə dövlət büdcəsindən vəsaitlər ayrıldıqda həmin vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadə edilməsinə nəzarətin həyata keçirilməsi aid edilmişdir.

2008-ci il aprel ayının 1-də “Hesablama Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa edilmiş əlavə və dəyişikliklər Palatanın dövlət maliyyə

nəzarəti sistemində rolunun gücləndirilməsində mühüm əhəmiyyət kəsb etmişdir. Maliyyə pozuntuları ilə mübarizədə Palataya daha çox real hüquqlar verilərək, səlahiyyəti genişləndirilmişdir.

Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının 2015-ci ildə fəaliyyəti haqqında Hesabatında göstərilir ki, Hesabat ilində *dövlət büdcəsinin xərcləri* ilə bağlı həyata keçirilmiş nəzarət tədbirləri 4177,8 mln. manat məbləğində vəsaiti əhatə etmişdir. Qeyd edək ki, 2014-cü illə müqayisədə nəzarət tədbirlərinin sayı eyni olsa da, 2015-ci ildə əhatə edilmiş vəsaitin məbləği əvvəlki illə müqayisədə 15,3% çoxdur.

2015-ci ildə nəzarət fəaliyyəti ilə əhatə olunmuş vəsaitin dövlət büdcəsinin funksional bölmələri üzrə strukturu daha çox vəsaitin “Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar” bölməsi üzrə əhatə olunduğunu göstərir (Cədvəl 2.1.)

Cədvəl 2.1. Nəzarət tədbirlərinin və əhatə olunmuş vəsaitin funksional bölmələr üzrə strukturu.

	Bölmələrin adı	nəzarət tədbirinin sayı	əhatə olunmuş məbləğdə xüsusi çəkisi, %
1	Ümumi dövlət xidmətləri	27	3,8
2	Müdafiə	0,0	0,0
3	Məhkəmə hakimiyyəti, hüquq-mühafizə və prokurorluq	0,0	0,0
4	Təhsil	9	6,3
5	Səhiyyə	6	1,8
6	Sosial müdafiə və sosial təminat	5	11,0
7	Mədəniyyət, incəsənət, informasiya, bədən tərbiyəsi və digər kateqoriyalara aid edilməyən sahədə fəaliyyət	5	3,8
8	Mənzil və kommunal təsərrüfatı	20	5,3
9	Yanacaq və enerji	0,0	0,0
10	Kənd təsərrüfatı, meşə təsərrüfatı, balıqçılıq, ovçuluq və ətraf mühitin mühafizəsi	3	0,4
11	Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar	28	48,4
12	Nəqliyyat və rabitə	4	1,3
13	İqtisadi fəaliyyət	2	13,7
14	Əsas bölmələrə aid edilməyən xidmətlər	23	4,0

Təhlil hesabat ilində cəmi əhatə olunmuş vəsaitin 46,6%-nin cari xərclər, 53,4%-nin isə əsaslı xərclərdən ibarət olduğunu göstərir. Cari xərclərin tərkibində əməktutumlu xərclərin xüsusi çəkisi 43,6% təşkil etmişdir.

2015-ci ildə nəzarət tədbirləri ilə əhatə olunmuş cəmi vəsaitin 90,9%-i mərkəzləşdirilmiş, 9,1%-i isə yerli xərclər üzrə olmuşdur.

2015-ci ildə nəzarət tədbirləri beynəlxalq təşkilatlardan cəlb edilmiş kreditlər hesabına icra olunmuş bir sıra layihələr üzrə 68056,3 min ABŞ dolları, 17257,2 min avro və 6970,8 mln. yapon yeni məbləğində vəsaiti əhatə etmişdir.

Hesablama Palatası işgüzar əməkdaşlıq məqsədilə bir sıra dövlət orqanları, Azərbaycan Respublikasının Maliyyə və Vergilər Nazirlikləri, Azərbaycan Respublikasının Dövlət Sosial Müdafiə Fondu, Azərbaycan Respublikasının Baş Prokurorluğu, Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi ilə ayrı-ayrılıqda Razılaşma Memorandumu imzalamışdır.

Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası xarici dövlətlərdə uyğun funksiyaları həyata keçirən orqanlarla və beynəlxalq təşkilatlar ilə əməkdaşlığa xüsusi diqqət yetirir. Belə ki, 2002-ci ildən Palata Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatı (INTOSAI), Ali Audit Qurumlarının Avropa Təşkilatı (EUROSAI), Ali Audit Qurumlarının Asiya Təşkilatı (ASOSAI) və Müstəqil Dövlətlər Birliyinin iştirakçısı olan dövlətlərin Ali Maliyyə Nəzarəti Orqanları Rəhbərlərinin Şurasının üzvüdür. Bundan başqa Palata Böyük Britaniyanın, Gürcüstanın, İranın, Küveytin, Qazaxıstanın, Rusiya Federasiyasının, Türkiyə Cümhuriyyətinin, Ukraynanın Ali Audit Qurumları ilə əməkdaşlıq haqqında Saziş və Memorandumlar imzalamışdır. Həmin sənədlərdə kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirlərinin hazırlanması və keçirilməsi, auditor kadrlarının peşəkar hazırlığı və ixtisasının artırılması, birgə audit tədbirlərinin, tədqiqatların, seminar və konfransların keçirilməsi nəzərdə tutulur.

Dövlət orqanlarının tapşırığı ilə həyata keçirilən məcburi auditin genişlənməsi və möhkəmlənməsi istiqamətində mühüm addımlar atılmış və bir sıra qanunvericilik aktları qəbul edilmişdir.

“Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa və Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətlər Məcəlləsinə dəyişiklik və əlavələr edilməsi barədə” Azərbaycan Respublikasının 2011-ci il 11 fevral tarixli Qanunu ilə İnzibati Xətlər Məcəlləsinə “Məcburi auditdən yayınma” adlı 247-3-cü maddə əlavə edilmişdir. Həmin maddəyə əsasən, qanunla nəzərdə tutulmuş hallarda həyata keçirilməli olan məcburi auditdən yayınmağa görə vəzifəli şəxslər 300 manatdan 600 manatadək, hüquqi şəxslər 1500 manatdan 2500 manatadək miqdarda cərimə edirlər. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinə əsasən məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlər illik maliyyə hesabatlarının düzgünlüyünü yoxlatmaq üçün hər il kənar auditor cəlb etməlidirlər (Maddə 91.4). Bu məcəlləyə əsasən səhmdar cəmiyyətləri də dövlət tapşırığı ilə məcburi auditdən keçməlidirlər. (Maddə 107.6)

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının 2015-ci il üzrə fəaliyyətinin yekunlarına dair Hesabatına əsasən, 2015-ci il üzrə 64 958 məcburi audit obyektindən 1770-i (2,7%-i) auditdən keçmişdir. (Cədvəl 2.2.)

Cədvəl 2.2

Məcburi audit subyektinin təşkilatı- hüquqi forması	Respublika üzrə məcburi audit subyektlərinin sayı	2015-ci il üzrə məcburi auditdən keçən təsərrüfat subyektinin sayı	auditdən keçmə %-i	2014-cü il üzrə məcburi auditdən keçən təsərrüfat subyektinin sayı	auditdən keçmə %-i	2014-2015 artım (+), azalma (-) (%-lə)
Səhmdar cəmiyyətləri	1742	284	16,3%	314	18,0%	-1,7%
Məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlər	61485	805	1,3%	881	1,4%	-0,1%
Bələdiyyələr	1607	599	37,3%	623	38,8%	-1,5%
Banklar	43	43	100,0%	43	100,0%	0,0%
Sığorta təşkilatları	27	27	100,0%	27	100,0%	0,0%
Siyasi partiyalar	54	12	22,2%	6	11,1%	11,1%
CƏMİ	64958	1770	2,7%	1894	2,9%	-0,2%

Cədvəldən göründüyü kimi, 2014-2015-ci illər ərzində məcburi audit subyektlərinin təşkilati-hüquqi forması üzrə göstərilmiş auditor xidmətlərinin təhlili nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, 2014-cü il ərzində respublika üzrə 64 958 məcburi audit obyektindən 1894-ü (2,9%-i), 2015-ci ildə isə 1770-i (2,7%-i) auditdən keçmişdir. 2014-2015-ci illər müqayisə edildikdə məcburi auditdən keçən təsərrüfat subyektlərinin sayında 0,2% azalma müşahidə edilmişdir. Hər 2 il üzrə bütün banklar və sığorta təşkilatları məcburi auditdən keçmişdirlər.

Beləliklə, 2014-2015-ci illər üzrə auditdən keçməyə dair aparılan müqayisələr aşağıdakı nəticələri aşkar etmişdir:

- səhmdar cəmiyyətləri üzrə 18,0%-dən 16,3%--ə qədər azalmış;
- məsullıyyətli cəmiyyətləri üzrə 1,4%-dən 1,3%-ə qədər azalmış;
- bələdiyyələr üzrə 38,8%-dən 37,3 %-ə qədər azalmış;
- siyasi partiyalar üzrə 11,1%-dən 22,2 %-ə qədər artmışdır.

Dövlətin tapşırığı ilə həyata keçirilən məcburi audit müəssisə tərəfindən hazırlanan hesabatların qanunvericiliyin tələbləri çərçivəsində səhmdarların maraqlarına uyğun olduğunu və subyektiv faktorlardan uzaq olduğunu müəyyən etməkdə mühüm rol oynayır. Bundan əlavə, illik maliyyə hesabatlarında bir çox hallarda məlumat çatışmazlığı olur ki, bu da səhmdarların və investorların şirkətlə bağlı düzgün qərar qəbul etmələrinə mane olur. Məcburi audit müəssisəsinin maliyyə hesabatlarının hazırlanmasında nöqsanlara yol açan daxili nəzarət sistemində nöqsanların və qanunvericiliyin pozulması ilə bağlı yaranacaq risklərin vaxtında aşkar olunmasında vacib rol oynayır. Hazırda Azərbaycan Respublikasında məcburi audit tələblərinin yerinə yetirilməsi məqsədilə bir sıra tədbirlər həyata keçirilir ki, bura qanunvericilikdə edilmiş son dəyişiklikləri, Auditorlar Palatasının bu istiqamətdə həyata keçirdiyi məsləhətləşmələri və beynəlxalq konfransları aid etmək olar.

2.3. Azərbaycan Respublikasında qeyri-dövlət audit sisteminin formalaşması və inkişafının qiymətləndirilməsi.

Bazar iqtisadiyyatına keçən ölkəmizin iqtisadiyyatında auditin rolunun yüksəldilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Müasir iqtisadi mərhələdə xaricdən investisiyaları cəlb etmək və yerli iş adamlarının sahibkarlıq fəaliyyətini genişləndirmək üçün audit sahəsində beynəlxalq təcrübədən istifadəyə ehtiyac duyulur.

İqtisadiyyatın və milli sahibkarlığın inkişafında digər sahələrlə yanaşı auditor xidmətinin də rolu vacibdir. Azərbaycanda audit, dövlət müstəqilliyi əldə olunduqdan sonra sivil bazar qanunlarına əsaslanan yeni iqtisadi münasibətlərin qurulması istiqamətində meydana gələn, beynəlxalq audit təcrübəsindən bəhrələnməklə qısa müddət ərzində nəzərəcarpacaq inkişaf yolu keçən fəaliyyət sahəsidir. Bu sahə sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olmaqla yanaşı, həm də ümumilikdə iqtisadi proseslərin, sahibkarlıq fəaliyyətinin formalaşmasına və inkişafına xidmət edir. Mərkəzləşdirilmiş planlı iqtisadi sistemdən fərqli olaraq, iqtisadiyyatın geniş miqyasda liberallaşdırıldığı, özəl sahibkarlıq fəaliyyətinə qoyulan qadağaların aradan qaldırıldığı bir dövrdə auditor təşkilatları üzərində tam nəzarət praktik baxımdan mümkün deyildir. Belə bir şəraitdə dövlətin iqtisadi nəzarəti əsasən maliyyə axınları üzərində cəmləşir.

Bu gün sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan istər hüquqi, istərsə də fiziki şəxslərin maliyyə-təsərrüfatı fəaliyyətinin şəffaflığı baxımından auditin keçirilməsinə geniş zərurət yaranmışdır. Belə ki, iqtisadiyyatımızda qəbul olunan yeni qanunların praktikada tətbiqi zamanı bir çox çətinliklər meydana çıxır ki, məhz auditor xidmətindən istifadə etməklə, bu problemlərin səmərəli həlli mümkündür.

Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsində auditor xidmətinin oynadığı rol xüsusi qiymətləndirilmiş, bu xidmət sahəsi sivil bazar münasibətlərinin inkişafında və onun şəffaflığının təmin olunmasında əsas fəaliyyət növü kimi qəbul

edilmişdir. Bunun bariz nümunəsi kimi, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2002-ci il 2 sentyabr tarixli fərmanı ilə təsdiq edilmiş “Xüsusi razılıq (lisenziya) tələb olunan fəaliyyət növlərinin siyahısına” auditor fəaliyyəti də daxil edilmişdir. Azərbaycanda ardıcıl olaraq həyata keçirilən iqtisadi islahatlar sayəsində qısa müddət ərzində, müasir tələblərə cavab verən müstəqil audit sistemi formalaşmağa başlamış, auditor fəaliyyətinin normativ-hüquqi bazası yaradılmış və bu sahədə yüksək ixtisaslı kadrlar hazırlanaraq, auditor xidmətinin genişləndirilməsi istiqamətində və xidməti keyfiyyətlərinin yüksəldilməsində uğurlu nəticələr əldə edilmişdir. Ölkədə auditin inkişaf ilə bağlı əsasən iki istiqamət diqqəti cəlb edir: ilkin olaraq sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü kimi auditin müasir tələblər baxımından təşkili, inkişafı və bu sahədə normativ-hüquqi bazanın təkmilləşdirilməsi; ikincisi, auditin sahibkarlıq sferasında inkişafı ilə bağlı tədbirlərin hazırlanması və həyata keçirilməsi.

Sahibkarlığın, eləcə də qeyri-dövlət auditinin inkişafına dövlət himayəsini qeyd edərkən, bu sahənin inkişafına mane olan bürokratik əngəllərin, qanunsuz müdaxilələrin, əsassız yoxlamaların qarşısının alınması istiqamətində aparılan tədbirləri də qeyd etmək lazımdır. Bu məqsədlə, Azərbaycan Respublikası Prezidenti tərəfindən qəbul edilmiş “İstehsal, xidmət, maliyyə-kredit fəaliyyətində dövlət nəzarətinin qaydaya salınması və əsassız yoxlamaların qadağan edilməsi barədə”, “Dövlət nəzarəti sisteminin təkmilləşdirilməsi və sahibkarlığın inkişafı sahəsində süni maneələrin aradan qaldırılması haqqında”, “Azərbaycan Respublikasında sahibkarlığın inkişafına dövlət himayəsi sayəsində əlavə tədbirlər haqqında”, “Sahibkarlığın inkişafına mane olan müdaxilələrin qarşısının alınması haqqında” fərmanlar Azərbaycanda azad bazar münasibətlərinə söykənən audit sisteminin formalaşması baxımından yüksək qiymətləndirmək olar. Qəbul edilən bir sıra qanunlardan, fərmanlardan irəli gələn vəzifələr Azərbaycanda audit sisteminin təkmilləşdirilməsinə əlverişli şərait yaradır.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin imzaladığı müxtəlif fərman və sərəncamlarda, habelə son illərin çox mühüm dövlət sənədləri olan “Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramının(2004-2006-cı illə)”, “Şəffaflığın artırılması və korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Milli Strategiya” və onun icrası üzrə Fəaliyyət Planının(2007-2011-ci illər), “Azərbaycan Respublikasında dövlət əmlakının idarə edilməsinin təkmilləşdirilməsi üzrə Dövlət Proqramı”nın, 2011-ci il 16 may tarixli 1504 nömrəli sərəncamı ilə təsdiq edilmiş “2011-2020-ci illərdə Azərbaycan Respublikasında qiymətli kağızlar bazarının inkişafı” Dövlət Proqramının, 2008-ci il 15 sentyabr tarixli 3043 nömrəli sərəncamı ilə təsdiq edilmiş “2008-2015-ci illərdə Azərbaycan Respublikasında yoxsulluğun azaldılması və davamlı inkişaf Dövlət Proqramı”nın həyata keçirilməsi üzrə Tədbirlər Planının(2011-2015-ci illər) icraçıları sırasında Auditorlar Palatasının təsbit olunması, dövlət başçısı tərəfindən auditə olan inamın təzahürüdür və Azərbaycanda audit sisteminin təşəkkülü istiqamətində atılan addımlardandır.

Dünya təcrübəsi göstərir ki, iqtisadi subyektlərin inkişafı onların problemləri ilə sıx surətdə bağlıdır. Həmin subyektlərin fəaliyyətində daxili və xarici amillərin təsiri nəticəsində bir çox problemlər yaranır ki, bütün bunlar da çox zaman böhranlı halların yaranmasına təkan verir. Eyni zamanda qeyd etməliyik ki, sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyəti risksiz mümkün olmur. Bütün bu amillərin təhlili və onların aradan qaldırılması prosesində auditorlar sahibkarlara geniş istiqamətdə məsləhətlər verərək köməklik göstərirlər və iqtisadi subyektlərin (müəssisələrin, şirkətlərin) fəaliyyətinin genişləndirilməsi ilə bağlı zəruri və səmərəli təkliflər verirlər.

Auditin qarşısında duran mühüm məsələlərdən biri də auditin dövlət tənzimlənməsi ilə özünütənzimləmə modelləri arasında düzgün nisbətə qurulmasına nail ola bilməkdir. Auditin inkişafını təmin edə biləcək amillərdən biri də idarəetmənin inzibati və iqtisadi mexanizmlərinin düzgün əlaqələndirilməsidir. Auditin inkişafı üzrə inzibati tənzimləmə mexanizmində uzunmüddətli və operativ amillərin düzgün uzlaşdırılması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Uzunmüddətli amillərə, yeni normativ

aktların yaradılması və tətbiqi, auditor fəaliyyətinin normativ tənzimlənməsi aid edilə bilər. Operativ amillər isə sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin tənzimlənməsiylə əlaqədardır. Operativ amillər dedikdə, əsasən lisenziyaların ləğvi, cərimə sanksiyaları, məsuliyyət riskinin sığortalıması başa düşülür.

Beynəlxalq aləmdə iri auditor təşkilatları ilə bağlı yaranan ciddi qalmaqallar, inkişaf etmiş ölkələrin audit xidməti bazarında baş verən nöqsan və pozuntular həm inzibati, həm də iqtisadi tənzimləmə mexanizminin əsaslı şəkildə təkmilləşdirilməsini vacib şərt kimi ortaya qoyur. Azərbaycanda da qeyri-audit xidmətinin təşkili mexanizmlərinin digər qanunvericilik və hüquqi-normativ baza ilə (Mülki, Vergi, Cinayət Məcəllələri, sahəvi qanunlar və s.) əlaqələndirilməs öz aktuallığı ilə çıxış edir.

Azərbaycanda təsərrüfat subyektlərində keçirilən auditor yoxlamaları zamanı yoxlanılan subyektlər tərəfindən vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasının və aşkar olunmuş nöqsanların vaxtında aradan qaldırılması məsələləri də auditor yoxlamaları zamanı həmişə diqqət mərkəzindədir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əsasən, vergi hesabatının auditor tərəfindən yoxlanılması nəzərdə tutulduğu hallarda vergi ödəyicisi vergi hesabatını vergi orqanına auditor rəyi əlavə edilməklə təqdim etməlidir.

Qeyd edək ki, qanunvericiliyin tələblərinə əməl olunmaması müxtəlif səbəblərdən ola bilər. Belə hallara müəssisələr tərəfindən qeyri-qanuni maraqlar üçün bilərəkdən, bəzən isə qanunvericiliyin tələblərinin düzgün başa düşülməməsi və ya ümumiyyətlə, qanunvericiliyin normaları ilə tanış olmamaları nəticəsində yol verilir. İstənilən halda, aidiyyətli dövlət orqanlarının və qurumlarının əsas vəzifələrindən biri ondan ibarətdir ki, müəssisələr, şirkətlər, firmalar tərəfindən qanunvericiliyə əməl olunmaması tək cəza nəzarət və məsuliyyətə cəlb olunma metodları ilə deyil, həm də məlumatlandırılma, məsləhətlərin verilməsi, auditor yoxlamaları ilə təmin edilsin. Başqa sözlə desək, müstəqil auditor yoxlamaları ilə qanun pozuntusu hallarının qarşısını qabaqcadan almaq olar.

Eyni zamanda “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununda da nəzərdə tutulur ki, qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş hallarda vergi hesabatına dair auditor rəyini vermək auditorun vəzifəsidir. Bu o deməkdir ki, vergi ödəyicisinin vergi hesabatına auditor tərəfindən rəyin verilməsi həmin hesabatın tərtibi zamanı vergi qanunvericiliyinin tələblərinə əməl olunmasını və nəticədə vergi hesabatlarına düzgün olan məlumatların daxil edilməsini təmin edir. Bundan əlavə, sərbəst auditorun və ya auditor təşkilatının özü də vergi hesabatına verdiyi rəyə görə vergi ödəyicisi qarşısında qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda məsuliyyət daşıyır.

Auditor yoxlamaları zamanı müvafiq rəy həm vergi orqanına təqdim ediləcək vergi hesabatları üzrə, həm də artıq təqdim edilmiş hesabatlar üzrə verilə bilər. Vergi orqanlarına təqdim edilmiş vergi hesabatları üzrə auditor yoxlaması keçirilərkən hesabatın tərtibində vergi qanunvericiliyinin pozulması halları aşkar edilərsə, auditor rəyində vergi qanunvericiliyinin pozulmasının hər bir halı göstərilir və Vergi Məcəlləsinin dəqiqləşdirilmiş hesabatın verilməsi barədə müddələri vergi ödəyicisinin nəzərinə çatdırılır.

Belə ki, Vergi Məcəlləsinə əsasən, əvvəlki hesabat dövrləri üzrə təqdim edilmiş hesabatlardakı məlumatlarla ilkin uçot sənədləri üzrə məlumatlar uyğun olmadığı hallarda vergi ödəyiciləri tərəfindən həmin hesabat dövrü üçün dəqiqləşdirilmiş hesabat təqdim edilməlidir. Vergi ödəyicisi tərəfindən dəqiqləşdirilmiş hesabatlar vergi ödəyicisində səyyar vergi yoxlamasının başlandığı gündək təqdim edilə bilər. Bu qaydalara vergi ödəyicisi tərəfindən əməl olunarsa, vergi ödəmələrinin gecikdirilməsinə görə faizlərin hesablanması istisna olmaqla, vergi ödəyicisinə qarşı maliyyə sanksiyası tətbiq olunmur. Beləliklə, bu hallarda auditor rəyinin vergi ödəyicisi tərəfindən vaxtında nəzərə alınması və ona əməl edilməsi vergi ödəyicisini maliyyə sanksiyalarına məruz qalmaq təhlükəsindən xilas edir.

Vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasında auditin müsbət rolu nəzərə alınmaqla, Vergilər Nazirliyi və Auditorlar Palatası arasında partnyorluq sazişi imzalanmışdır. Həmin sazişlə müəyyən olunmuş əməkdaşlığın əsas istiqamətləri sahibkarlıq

subyektlərində vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına təminatın yaradılmasında və aşkara çıxarılmış çatışmazlıqların aradan qaldırılmasında birgə fəaliyyətin göstərilməsinə yönəlmişdir.

Ölkəmiz son 20 ildə iqtisadi inkişafı baxımından böyük uğurlar qazanmışdır. Və auditor peşəsi də bu uğuru müşayiət etmişdir. İqtisadiyyatın bir çox sahələrində əsaslı inkişafın əldə edildiyi hazırki şəraitdə qarşıda duran mühüm vəzifələrdən biri audit sahəsində beynəlxalq təcrübənin tətbiqinin təşkil edilməsidir. Bu da, öz növbəsində, qabaqcıl təcrübəyə uyğun olaraq maliyyə hesabatlarında dolğunluğun və şəffaflığın gücləndirilməsi deməkdir. Yüksək keyfiyyətli auditor rəyi ilə əsaslandırılan maliyyə məlumatları müasir bazar iqtisadiyyatı şəraitində əminliyin və etibarın təmin olunmasında əsas faktor kimi çıxış edir.

Azərbaycanda fəaliyyət göstərən şirkətlərin maliyyə hesabatlarının şəffaflığının təmin olunması ölkə iqtisadiyyatına yatırılan investisiyaların artırılmasının, nüfuzlu maliyyə təşkilatlarının kapitalının ölkənin maliyyə bazarına daxil olmasının və Azərbaycan şirkətlərinin dünyanın inkişaf etmiş maliyyə bazarlarına daxil olmasının əsasında dayanır. Bu məqsədlərə nail olmaq üçün auditor yoxlamalarının səmərəli şəkildə və vahid qaydalar əsasında həyata keçirilməlidir. Bu baxımdan beynəlxalq audit standartlarının tətbiqinin həyata keçirilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının qərarını xüsusi qeyd etmək lazımdır. 2009-cu il 30 dekabr tarixli həmin qərara əsasən 1 yanvar 2010-cu il tarixindən etibarən sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları tərəfindən beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi təsbit olunur. Vahid beynəlxalq audit standartlarının tətbiq edilməsi auditor yoxlamalarının keyfiyyətini, eləcə də sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının peşəkarlıq səviyyəsini artırır və Azərbaycan audit bazarının Qərb bazarlarına inteqrasiyasını sürətləndirir.

Bununla bərabər bir çox məsələlərin daha yaxın perspektivdə həll olunması tələb olunur. Daha effektiv maliyyə şəffaflığı və korrupsiya ilə mübarizə tədbirlərinə olan ehtiyac, bütün müəssisələrdə MHBS-yə tam keçidin təmin olunması, yerli auditorların

təlimləndirilməsi və inkişafı, auditin keyfiyyətinin artırılması və kapital bazarının inkişafı kimi aktual məsələlər aiddir.

Auditin qarşısında duran problemlərdən biri də müəssisələrdə maliyyə hesabatlarının düzgün tərtib olunmaması və təqdim olunması ilə bağlı qeyri-müəyyən halların aşkara çıxmasıdır. Həmin müəssisələrdə mühasibat uçotunun yeganə məqsədi vergi bəyannamələrinin təqdim edilməsidir. Etiraf edilməlidir ki, vergi uçotu bu gün maliyyə uçotunu üstələmişdir. Vergi orqanlarının bu sahədə fəaliyyətinə elektron bəyannamələrin təqdimi, elektron kargüzarlıq, elektron qeydiyyat, 195 nömrəli Çağrı Mərkəzi aiddir.

“Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunun 12.3.1 maddəsinə əsasən müəssisənin internet sahifəsi olduqda, məlumatlardan sərbəst istifadəni təmin etmək məqsədilə illik maliyyə hesabatı və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları auditor rəyi ilə birlikdə həmin internet sahifəsində dərc olunmalıdır. Tədqiqat işinin gedişatı zamanı İnternet vasitəsi ilə müəyyən araşdırma apardım. Qeyd etmək lazımdır ki, banklar və sığorta təşkilatları istisna olmaqla, Azərbaycanda fəaliyyət göstərən müəssisələrin maliyyə hesabatlarının rəsmi saytlarında yerləşdirilməsi vəziyyəti qənaətbəxş deyildir. ARDNŞ, “Azərsu” ASC və bir neçə tanınmış şirkətlər istisna olmaqla, digər iri şirkətlərin, o cümlədən enerji, rabitə, mobil rabitə, nəqliyyat, tikinti və digər kommersiya müəssisələrinin maliyyə hesabatları ilə tanış olmaq imkanı məhduddur.

Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən auditor təşkilatları və sərbəst auditorlar tərəfindən aparılan audit yoxlamaları üzrə auditor rəyinin tərtib və təqdim edilməsinin müəyyən olunması məqsədilə ISA 700 “Forming an opinion and reporting on Financial Statements” (“Maliyyə hesabatları üzrə auditor rəyi”) beynəlxalq audit standartı əsasında “Auditor rəyləri” milli audit standartı işlənib hazırlanmışdır.

Auditor rəyi auditor təşkilatı, sifarişçi subyekt, dövlət orqanları və ictimaiyyət üçün vacib və əhəmiyyətli sənəd olduğundan, bu beynəlxalq standartda göstərilən bir neçə

vacib məsələlər qeyd edilməlidir. Belə ki, auditor rəyinə təsir göstərən və təsir göstərməyən məsələlər vardır. Auditor rəyinə təsir göstərməyən məsələlərə izahedici paraqraf(lar) daxildir.

İzahedici paraqraf(lar) (emphasis of matter paragraph(s)) – Maliyyə hesabatlarına təsir edən və ətraflı müzakirə məqsədilə həmin hesabatlardakı qeydə daxil edilmiş məsələni ön plana çəkmək üçün auditor hesabatına izahedici paraqraflar əlavə edilə və beləliklə də həmin hesabat dəyişdirilə bilər. Belə izahedici paraqraf(lar)ın əlavə edilməsi auditor rəyinə təsir etmir. Auditor həmçinin maliyyə hesabatlarına təsir etməyən digər məsələlər barəsində də məlumat vermək üçün izahedici paraqraf(lar)dan istifadə edərək, auditor hesabatını dəyişdirə bilər.

Auditor rəyinə təsir göstərən məsələlərə aşağıdakılar daxildir:

1. *Şərti müsbət rəy (qualified opinion)* – Auditor şərti-müsbət rəyi o zaman bildirir ki, auditor şərtsiz (qəti) müsbət rəyin verilə bilməyəcəyi qənaətinə gəlmiş olur. Ancaq bununla belə, iqtisadi subyektin rəhbərliyi ilə hər hansı fikir ayrılığının təsiri və ya audit mühitinin məhdudlaşdırılması mənfi rəyin verilməsinə və ya rəy verməkdən imtina edilməsinə səbəb olmur;
2. *Rəy verməkdən imtina (disclaimer of opinion)* – Rəy verməkdən imtina edilməsi audit mühitinin məhdudlaşdırılmasının o dərəcədə əhəmiyyətli və geniş miqyaslı təsiri ilə əlaqədardır ki, bu zaman auditor kifayət qədər auditor sübutları əldə etmək və maliyyə hesabatına dair rəy vermək iqtidarında olmur;
3. *Mənfi rəy (adverse opinion)* – Mənfi rəyin verilməsi maliyyə hesabatına dair fikir ayrılığının o dərəcədə əhəmiyyətli və geniş miqyaslı təsiri ilə əlaqədardır ki, bu zaman auditor təhrifləri və ya maliyyə hesabatının natamamlığını üzə çıxarmaq üçün şərti müsbət rəyin verilməsinin düzgün olmaması qənaətinə gəlmiş olur.

Yuxarıda qeyd edilənləri “Azərsu” ASC-nin 2014-cü il maliyyə hesabatı üzrə “Ernst and Young Holdings (CIS) B.V” nüfuzlu auditor şirkəti tərəfindən verilən auditor rəyi nümunəsində göstərə bilərik.



Ernst & Young Holdings (CIS) B.V.
Port Baku Towers Business Centre
South Tower, 9th floor
153, Neftçilər Ave.
Baku, AZ1010, Azerbaijan
Tel: +994 (12) 490 7020
Fax: +994 (12) 490 7017
www.ey.com/az

Ernst & Young Holdings (SIAyEs) B.V.
Port Baku Towers Biznes Mərkəzi
Cənub Qülləsi, 9-cu mərtəbə
Neftçilər prospekti, 153
Bakı, AZ1010, Azərbaycan
Tel: +994 (12) 490 7020
Faks: +994 (12) 490 7017

“Azərsu” ASC-nin Rəhbərliyinə Müstəqil Auditorun Hesabatı

Biz “Azərsu” ASC-nin və onun törəmə müəssisələrinin (“Qrup”) 31 dekabr 2014-cü il tarixinə konsolidasiya edilmiş maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatdan və həmin tarixdə başa çatan il üzrə konsolidasiya edilmiş məcmu gəlir, konsolidasiya edilmiş kapitalda dəyişikliklər və konsolidasiya edilmiş pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatlardan, habelə mühüm mühasibat uçotu prinsipləri və digər izahedici qeydlərin icmalından ibarət olan konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarının auditini apardıq.

Konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları üçün rəhbərliyin məsuliyyəti

Rəhbərlik hazırkı konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarının Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun hazırlanması və düzgün təqdim edilməsi, həmçinin fırıldaqqılıq və ya səhv nəticəsində yaranmasından asılı olmayaraq əhəmiyyətli səhvlər olmayan konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün rəhbərliyin lazım bildiyi daxili nəzarət üzrə məsuliyyət daşıyır.

Auditorun məsuliyyəti

Bizim vəzifəmiz apardığımız audit əsasında həmin konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları üzrə rəy ifadə etməkdir. Biz auditə Beynəlxalq Audit Standartlarına uyğun olaraq aparmışıq. Bu standartlar bizdən etik normalara riayət etməyi və auditin planlaşdırılması və aparılmasını konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli səhvlərə yol verilmədiyinə kifayət qədər əmin olacaq tərzdə həyata keçirməyi tələb edir.

Auditə konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarında göstərilən məbləğlər və açıqlamalar barədə audit sübutunun əldə edilməsi üçün prosedurların həyata keçirilməsi daxildir. Seçilmiş prosedurlar auditorun mühakiməsindən, eləcə də fırıldaqqılıq və ya səhv nəticəsində yaranmasından asılı olmayaraq konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli səhvlər riskinin qiymətləndirilməsindən asılıdır. Bu risklər qiymətləndirilərkən auditor müəyyən şəraitdə münasib olan audit prosedurlarının işlənilib hazırlanması məqsədilə müəssisənin konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarının hazırlanması və düzgün təqdim edilməsinə aid olan daxili nəzarət elementlərini nəzərə alır, lakin bu zaman müəssisənin daxili nəzarət sisteminin səmərəliliyi haqqında rəy bildirmək məqsədini güdmür. Auditə, həmçinin, tətbiq edilmiş uçot prinsiplərinin münasibliyinin və rəhbərlik tərəfindən edilmiş ehtimalların məntiqiliyinin qiymətləndirilməsi, o cümlədən ümumilikdə konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üzrə qiymətləndirmənin aparılması daxildir.

Biz hesab edirik ki, əldə etdiyimiz audit sübutu şərtlə auditor rəyinin bildirilməsi üçün yetərli və müvafiq əsas təmin edir.

Şərtli rəyin bildirilməsi üçün əsas

Biz 2013-cü il ərzində Qrupun auditoru kimi təyin edildiyimizə görə həmin dövrün əvvəlinə mal-material ehtiyatlarının fiziki inventarizasiyasını müşahidə edə bilmədik və ya digər audit prosedurlarını tətbiq etməklə həmin mal-material ehtiyatlarının kəmiyyətinə dair əminlik əldə edə bilmədik. Mal-material ehtiyatlarının ilin əvvəlinə olan qalıqları maliyyə nəticələri və pul vəsaitlərinin hərəkətinin müəyyən edilməsinə təsir göstərdiyi üçün biz konsolidasiya edilmiş məcmu gəlir haqqında hesabatda göstərilmiş 31 dekabr 2013-cü il tarixində başa çatan il üzrə mənfəətlə bağlı və konsolidasiya edilmiş pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda göstərilmiş əməliyyat fəaliyyəti üzrə xalis pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə bağlı hər hansı düzəlişlərin zəruri olub-olmadığını müəyyən edə bilmədik. 31 dekabr 2013-cü il tarixində başa çatan il üzrə konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarına dair auditor rəyimizdə müvafiq şəkildə şərt bildirilmişdir. Bu məsələnin cari ilin məbləğlərinin müqayisə edilə bilməsinə və müqayisəli məlumatla mümkün təsirini nəzərə alaraq cari ilin konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarına dair auditor rəyimizdə də şərt bildirilir.

Şərtli rəy

Bizim fikrimizcə, “Şərtli rəyin bildirilməsi üçün əsas” bəndində açıqlanan məsələnin müqayisəli məlumatlara mümkün təsirləri istisna olmaqla, konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları 31 dekabr 2014-cü il tarixinə Qrupun maliyyə vəziyyətini və həmin tarixdə başa çatan il üzrə maliyyə nəticələrini və pul vəsaitlərinin hərəkətini Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə düzgün əks etdirir.

İzahedici paraqraf

Rəyimizdə şərt bildirmədən biz diqqətinizi konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarına dair 2-ci Qeydə cəlb edirik. Bu qeyddə göstərilir ki, Qrup 31 dekabr 2014-cü il tarixində başa çatan il ərzində 886,032 min AZN məbləğində xalis zərər çəkmiş və həmin tarixə Qrupun cari öhdəlikləri onun cari aktivlərindən 647,599 min AZN çox olmuşdur. Bu məsələlər, 2-ci Qeyddə göstərilən digər məsələlərlə birlikdə, Qrupun daim fəaliyyətdə olan müəssisə kimi fəaliyyətinə davam etməsi ilə bağlı əhəmiyyətli şübhə doğuran mühüm qeyri-müəyyənliyin mövcud olmasını göstərir.

Ernst & Young Holdings (CIS) B.V.

24 iyun 2015-ci il

Auditorlar Palatasının son illər apardığı sistemativ sorğular nəticəsində, auditor xidmətinin keyfiyyətindən tamamilə razı olan respondentlərin sayının üstünlük təşkil etməsinə baxmayaraq, onların bir hissəsi auditin aparılması səviyyəsinə, qanunvericiliyin tələblərinə riayət edilməməsinə, auditorun peşəkarlığının kifayət qədər olmamasına, auditorun obyektivlikdən uzaq olmasına və qərəzli mövqe tutmasına və bir sıra hallarda auditor tərəfindən məxfiliyə əməl edilməməsinə narazılıqlarını bildirmişlər.

Hazırda Azərbaycanda məcburi auditdən keçməli olan təsərrüfat subyektlərinin əksəriyyətində mühasibat proqramı kimi ənənəvi maliyyə hesabatlarının hazırlanmasına əsaslanan 1C mühasibat proqramından və ya sadəcə Excel cədvəllərindən istifadə edilir. Bu proqramın imkanları birbaşa MHBS-yə uyğun maliyyə hesabatlarını hazırlamağa qadir deyildir. MHBS-yə uyğun maliyyə hesabatları iqtisadi qərarların qəbul edilməsi üçün faydalı olan məlumatların təmin edilməsi məqsədilə hazırlanır. 1C proqramında maliyyə açıqlamaları məhduddur. MHBS ilə əhatə olunan sahələr əks etdirilmir və ya düzgün şəkildə göstərilir. Belə maliyyə hesabatlarının keyfiyyəti və informasiya dəyəri çox aşağı olduğuna görə, nəticədə maliyyə hesabatlarının potensial istifadəçilərinin geniş ehtiyacları ödənilir. Bu gün Azərbaycanda müəssisələrə dəvət olunan auditor firmalarının və ya sərbəst auditorların peşəkarlığı və müəssisələrdə tətbiq olunan mühasibat uçotu standartlarından asılı olaraq həyata keçirilən auditin keyfiyyətini 3 kateqoriya ilə təsnifləşdirmək olar:

1. Yüksək keyfiyyətli audit. Beynəlxalq audit şirkətləri və həmin şirkətlərin yerli nümayəndələri tərəfindən müəssisələrdə aparılan audit yüksək keyfiyyətli audit hesab edilir. Belə audit zamanı sifarişçi müəssisələr MHBS-yə uyğun yüksək keyfiyyətli maliyyə informasiyası əldə edirlər. Qeyd etmək lazımdır ki, belə müəssisələr yüksək keyfiyyətli auditin aparılması üçün tələb edilən qiyməti

- ödəmək qabiliyyətindədirlər. Məsələn, ictimai əhəmiyyətli qurumlarda, banklarda və sığorta təşkilatlarında aparılan audit yüksək keyfiyyəti ilə seçilir;
2. Orta keyfiyyətli audit. Azərbaycanda çoxlu sayda təsərrüfat subyektləri vardır ki, mühasibat uçotunun aparılmasında və maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsində MHBS-lərin tətbiq və ya tam tətbiq edilməməsi, müəssisədaxili nəzarət sisteminin inkişaf etməməsi səbəblərindən belə müəssisələr keyfiyyətli auditor rəyi əldə edə bilmirlər. Belə müəssisələrdə tətbiq olunan mühasibat proqramlarının və peşəkarlığın aşağı olması səbəbindən, MHBS-nin əsas tələblərinin bəzilərinə riayət edilmir. Məsələn, pul vəsaitlərinin dövriyyəsi hesabatları (Cash Flows Statement) tələb edilmir və hazırlanmır. Bundan başqa, 16 N-li beynəlxalq auditor standartında (IAS 16) tələb edilir ki, əsas vəsaitlərin amortizasiya onun faydalı ömrü ərzində aparılmalıdır. Mövcud praktika isə verginin hesablanması məqsədi üçün tələb olunan amortizasiya dərəcələrinin tətbiq edilməsindən ibarətdir. Bu isə əsas vəsaitlərin faydalı istifadə müddətini mütləq əks etdirmir. Bu cür maliyyə informasiyaları ilə təmin olunan mühasibat sistemi keyfiyyətli auditin aparılmasına imkan verə bilməz. Həmin müəssisələrdə keyfiyyətli auditin təmin olunması üçün MHBS-nin tələblərinə cavab verən mühasibat proqramlarının tətbiqinə və mühasibatlıq işçilərinin peşəkarlıq səviyyəsinin yüksəldilməsinə ehtiyac vardır;
 3. Aşağı keyfiyyətli audit. Yalnız qanun qarşısında öhdəliklərini yerinə yetirmək üçün auditə həyata keçirən kiçik sahibkarlıq subyektlərində aşağı keyfiyyətli auditə rast gəlinir. Belə müəssisələrin auditora təqdim etdikləri maliyyə informasiyalarının əsas məqsədi vergi hesablamalarından ibarət olur. Həmin müəssisələrdə aparılan mühasibat uçotu Vergi Məcəlləsinin prinsiplərini və qaydalarını əks etdirir. Ona görə də bu cür müəssisələr audit xidmətini ən ucuz qiymətə əldə etməyə çalışırlar. Ucuz qiymət müqabilində isə yüksək keyfiyyətli auditin keçirilməsini gözləmək düzgün olmazdır.

Müasir dövrdə müəssisə və təşkilatlar korporativ idarəetmə mühitində işgüzar fəaliyyətlərini səmərəli və effektiv şəkildə qurmaq üçün informasiya texnologiyalarının imkanlarından istifadə edirlər. Amma təsərrüfat fəaliyyətində yüksək texnologiyaların istifadəsi biznes əməliyyatlarının avtomatlaşdırılması ilə bərabər, müxtəlif risklərin yaranmasına gətirib çıxarır. Müəssisə və təşkilatların üzləşdikləri risklərin adekvat qiymətləndirilməsi və idarə edilməsi bu günün aktual problemlərindən biridir. Son dövrlər risklərin idarə olunmasının təkmilləşdirilməsi məqsədilə bir sıra tədbirlər həyata keçirilir ki, bunlardan biri də daxili nəzarət sistemlərinin və risklərin qiymətləndirilməsi məqsədilə, daxili audit xidmətinin yaradılması və kənar auditin qiymətləndirilməsindən istifadə edilməsidir.

Bütün təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə xas olan və güclü təsir göstərə bilən əsas risklər bunlardır: maliyyə riski; reputasiya riski və əməliyyat riskləri. Bu risklər bütün təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə güclü təsir göstərə bilən yüksək risk sahələridir. İnformasiya texnologiyalarının effektiv idarə olunması üçün rəhbərlik IT risklərini başa düşməli, müəyyən etməli və əhəmiyyətli risklərin idarə olunmasına əmin olmalıdır.

Risklərin reallaşması bir sıra fəsadlara və itkilərə gətirib çıxara bilər. Bunlara maliyyə, pul itkisi, qanunvericiliyin pozulması, nüfuzun dəyərdən düşməsi, işçi heyətinin və müştərilərin təhlükə qarşısında qalması, məxfilik və təhlükəsizlik tələblərinin pozulması, biznes imkanlarının itirilməsi, əməliyyatların pozulması, produktivliyin aşağı düşməsi və s. aiddir. Risklərin yol verilən səviyyəsi rəhbərlik tərəfindən müəyyənləşdirilir. Riskin səviyyəsi güclü nəzarət sistemlərinin tətbiqi ilə azaldıla bilər. Araşdırmalar göstərir ki, müəssisələr informasiya sistemlərinə xas olan riskləri təhlil və qiymətləndirmək üçün COBIT, NIST, ISO 27001 təhlükəsizlik standartlarından istifadə edirlər.

İnformasiya sistemlərinə aid risklərin vaxtında və səmərəli idarə olunmasını təmin etmək üçün müəssisə rəhbərliyi bu sahə üzrə ixtisaslaşmış kənar auditorları dəvət etməlidir. Dövrü olaraq daxili və kənar audit qiymətləndirmələrinin aparılması

obyektiv əminliyə təminat verir. IT risklərinin idarə edilməsində daxili auditin rolu bu cür risklərin idarə olunması, nəzarət və korporativ idarəetmə sisteminin qiymətləndirilməsinə və səmərəliliyin yüksəldilməsinə, qarşıya qoyulmuş məqsədlərə nail olmaqda və təşkilata kömək etməkdir. İnformasiya texnologiyalarının auditinin məqsədi məlumatların tamlığını və informasiya sistemlərinin etibarlı mühafizə olunmasını müəyyənləşdirmək və tövsiyələr verməkdir. Risklərin təhlili, qiymətləndirilməsi və idarə edilməsi auditorlardan yüksək professionallıq, yetərli həcmdə bilik və bacarıq tələb edir.

Auditor firma və şirkətlərinin sayının artmasını iki nöqtəyi-nəzərdən qiymətləndirmək mümkündür. Birincisi, kəmiyyət dəyişikliyi ki, yəni auditor xidməti istifadəçilərinin, sifarişçilərin biznes layihələri sürətlə artır, müxtəlif yerlərdə, regionlarda biznes fəaliyyətləri genişlənir. Bu artım isə öz növbəsində, yeni auditor firmalarının, onların filiallarının yaradılmasına tələbatı artırır. İkincisi, keyfiyyət amilinin yüksəlməsi, auditor firmalarının sifarişçilər, üçüncü şəxslər və ümumilikdə maraqlı tərəflər qarşısında məsuliyyətlik səviyyəsinin yüksəlməsi ilə əlaqədardır. İnkişaf etməkdə olan auditor firmalarının fəaliyyətində digər mühüm amil onunla bağlıdır ki, auditor firmaları yalnız maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, mühasibat uçotunun təşkilinin, maliyyə hesabatlarının düzgünlüyünün təsdiq edilməsi auditini aparmaqla, yəni məcburi auditə meylliliklə öz işlərini tamamlamırlar. Daha çox xidmət bazarının genişlənməsində, auditin inkişafında mühüm rol oynayan məsləhət (konsaltinq) xidmətlərinin həyata keçirilməsində səylərini artırırırlar.

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının 2016-cı il 18 yanvar tarixinə olan siyahısına əsasən Azərbaycanda 42 sərbəst auditor, 59 auditor təşkilatı, eləcə də 3 xarici auditor şirkətinin filial və nümayəndəliyi fəaliyyət göstərir. Bu filial və nümayəndəliklər aşağıdakılardır:

1. Ernst & Young (EY) / “Ernst and Yang Holdings (SiAyEs) Bi.Vi.” şirkətinin Azərbaycan Respublikasındakı filialı;

2. Grant Thornton International Ltd. / “Grant Thornton” MMC-nin Azərbaycan Respublikasındakı filialı;
3. KPMG International / “KPMG Azərbaycan Limited” şirkətinin Azərbaycan Respublikasındakı nümayəndəliyi.

Azərbaycanda fəaliyyət göstərən auditor təşkilatları arasında xarici və beynəlxalq auditor şirkətlərinin üzv şirkətləri də var. Bu üzv şirkətlər aşağıdakılardır:

1. PricewaterhouseCoopers International (PWC) / “PricewaterhouseCoopers Audit Azərbaycan” MMC;
2. Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) / “Deloitte & Touche” məhdud məsuliyyətli auditor cəmiyyəti;
3. BDO International / “BDO Azərbaycan” MMC;
4. RSM International / “RSM Kapital Karden” MMC;
5. Baker Tilly International / “Baker Tilly Audit Azərbaycan” MMC;
6. Crowe Horwath MAK Auditors and Business Advisors / “MAK Azərbaycan Ltd” MMC;
7. Nexia International / “Nexia EA” MMC;
8. Moore Stephens International / “Moore Stephens Azerbaijan” MMC;
9. Leading Edge Alliance / “L.B. Audit xidməti” MMC;
10. BKR International / “BKR İŞİK Konsaltinq” MMC.

Ölkə iqtisadiyyatının azad bazar münasibətləri prinsiplərinə əsasən inkişaf etdirilməsi, dünya iqtisadi sisteminə inteqrasiyası müstəqil, təminatverici və məsləhətverici fəaliyyət növü olan auditin beynəlxalq standartlara uyğun, idarəetmə prosesində məsləhət-konsaltinq funksiyasını əhatə edəcək şəkildə təşkil və tətbiq olunmasını tələb edir. Bu isə öz nöbəsində, beynəlxalq audit təcrübəsinin öyrənilməsi zərurətini hər zaman aktual saxlayır.

Fəsil III. Azərbaycan Respublikasında audit sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.

1.1. İqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində auditin təsirinin artırılması yolları.

İqtisadiyyatda bazar münasibətləri dərinləşdikcə və dünya təsərrüfat sistemində Azərbaycanın integrasiyası genişləndikcə iqtisadi-maliyyə münasibətlərində şəffaflığın təmin edilməsi, iqtisadi cinayətkarlığa və korrupsiyaya qarşı mübarizədə auditin imkanlarından daha geniş istifadə etmək zərurəti güclənir. 20-ci əsrin sonu-21-ci əsrin əvvəllərində müasir qloballaşan dünyada maliyyə sistemləri böyük risklərlə üzləşməyə başladı. Müxtəlif cinayətkar qruplar törətdikləri cinayəti ört-basdır etmək, əldə etdikləri pul vəsaitlərinin leqallaşdırılmasını həyata keçirmək, iqtisadi rıçaqlarla dövlətin, cəmiyyətin maraqlarına ziyan vurmaq, habelə siyasi hakimiyyətə nail olmaq məqsədilə maliyyə institutlarından öz məqsədləri üçün istifadə etməyə başladılar. Belə təhlükələr iqtisadi böhranlara, iqtisadi və siyasi problemlərə səbəb olmağa başladı.

Beynəlxalq aləmdə çirkli pulların leqallaşdırılmasına qarşı mübarizə keçən əsrin 80-ci illərində öz aktuallığını artırmağa başlamışdır və 1988-ci ildə BMT-nin Narkotik və psixotrop maddələrin qeyri-qanuni dövriyyəsinə qarşı mübarizə haqqında Vyana Konvensiyası hazırlanıb dövlətlərin ratifikasiyası üçün açıq elan edilmişdir.

Azərbaycan Respublikasında cinayət yolu ilə əldə edilmiş pul vəsaitlərinin leqallaşdırılmasına və terrorçuluğun maliyyələşdirilməsinə qarşı mübarizəni (PL/TMM) Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı yanında Maliyyə Monitorinqi Xidməti həyata keçirir. Maliyyə Monitorinqi Xidməti Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2010-cu il 23 fevral tarixli 66 nömrəli fərmanı əsasında yaradılmışdır.

Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası Şurasının 2005-ci il 19 yanvar tarixli 144/2 sayılı qərarı ilə təsdiq edilmiş “İnvestisiya fondlarında audit aparılmasına dair

proqram”a, “Məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlərdə audit aparılmasına dair proqram”a, ”Sığorta təşkilatlarında audit aparılmasına dair proqram”a və “Səhmdar cəmiyyətlərində audit aparılmasına dair proqram”a audit aparılarkən çirkli pulların yuyulması faktlarının aşkar edilməsi və qarşısının alınması ilə bağlı 2008-2009-cu illərdə müvafiq əlavə və dəyişikliklər edilməsi bu sahədə atılan müsbət addımdır. Çünki Azərbaycan Respublikasında PL/TTM sahəsində mübarizə üzrə dövlət siyasəti formalaşmamışdan əvvəl Auditorlar Palatası öz fəaliyyətində qabaqcıl tədbirlər görmüş, cinayət yolu ilə əldə edilmiş pul vəsaitlərinin leqallaşdırılmasına və terrorçuluğun maliyyələşdirilməsinə qarşı mübarizə siyasətini formalaşdırmağa başlamışdır.

Bəs pulların leqallaşdırılmasına qarşı mübarizə sahəsində auditorların rolu nədən ibarətdir? Beynəlxalq standartlar əvvəllər auditorların PL/TMM sahəsində öhdəliklərini müəyyən etməmişdi. Lakin beynəlxalq aləmdə baş verən iri maliyyə fırıldaqlıqları və auditor rəyinin əhəmiyyəti bu sahəyə diqqəti artırdı. 2001-ci ildə ABŞ-da “Enron” elektroenergetika şirkətində baş vermiş, demək olar ki, əsrin ən böyük cinayətlərindən biri və bu cinayətdə “Böyük Beşlik”-dən biri olan “Artur Andersen” şirkətinin rolunun olması audit şirkətləri üzərində nəzarətin daha da artırılmasına səbəb oldu.

Enron qalmaqalı (“Enron işi”) bu şirkətin maliyyə hesabatlarının saxtalaşdırılması və bununla da investorları aldatmaq ilə əlaqədar idi. Nəticədə şirkətin bir sıra offşor zonada fəaliyyət göstərən bölmələri aşkar edildi. Maraqlısı odur ki, bütün offşor şirkətlər qanuni olaraq yaradılmışdı və onlar daimi olaraq dövlətə müvafiq hesabatlar təqdim edirdilər. Sxemlərin mürəkkəb olmasına baxmayaraq, fəaliyyət prosesi çox sadə idi: bir tərəfdən törəmə şirkətlərlə müqavilə bağlanılaraq şirkətin dəyəri artırılır, digər tərəfdən isə şirkətin elan etmək istəmədiyi borclar həmin offşor zonaların üzərinə yazılırdı. Nəticədə şirkətin göstəriciləri artır, paket və səhmlərinin dəyəri yüksəlirdi.

Şirkət səhmdarlardan fərqli olaraq, vergi orqanlarına öz xərclərini göstərməklə zərərle işlədiyini iddia edərək 380 mln dollar vergi ödənişi əldə etmişdir. Lakin borclar getdikcə artırdı. 2001-ci ilin oktyabr ayında artıq borcları gizlətmək mümkün olmadı və şirkət 640 milyonluq zərər və kapitalın 1.2 mlrd dollar azalması barədə məlumat yayımladı. Nəticədə Enronun səhmləri kəskin şəkildə aşağı düşməyə başladı və şirkət 2001-ci ilin dekabr ayında müflisləşdiyini elan etdi.

İstindəq nəticəsində aydın oldu ki, şirkətin 15000 əməkdaşının bir milyard dollarlıq təqaüd yığımı məhv olub. Belə ki, şirkət bu vəsaitləri öz səhmlərinə yatırıb və sonradan həmin səhmlər dəyərsizləşib. Məlum oldu ki, bu faktların ötürülməsində “Arthur Andersen” auditor şirkətinin də əli var. “Arthur Andersen” planın hazırlanmasında iştirak etsə də, təhlükəni hiss etdikdə şirkəti aid çoxlu sayda dəyərli informasiyanı məhv etmişdir.

2002-ci il amerikan gigant mobil operatoru WorldCom da bankrot oldu. Maraqlısı odur ki, onun da auditor şirkəti “Arthur Andersen” idi.

Bütün bu proseslər ifşa olunduqdan sonra bir daha təkrarlanmaması üçün beynəlxalq səviyyəli müxtəlif qanun layihələri qəbul olundu. Baxmayaraq ki, artıq COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) modeli fəaliyyət göstərirdi, lakin daha sərt normativlərə ehtiyac yaranmışdı. Qəbul edilən ən əsas qanun Sarbanes-Oxley idi. Sarbanes-Oxley layihəsi 2002-ci il 30 iyul tarixində ABŞ Prezidenti Corc Buş tərəfindən imzalandı. Qanun layihəsini demokrat Pol Sarbeynz və respublikaçı Maykl Oksli işləyib hazırlamışdılar. 11 bölmədən ibarət olan qanunda auditorların müstəqilliyi, korporativ məsuliyyət, tam maliyyə şəffaflığı və s. məsələlərə aydınlıq gətirildi.

Göstərilən nümunə timsalında təsərrüfat subyektləri ilə auditor təşkilatlarının gizli sövdələşməsi, qanunvericilik və hüquqi bazaya zidd hərəkətləri beynəlxalq miqyaslı qalmaqalın meydana gəlməsinə, keyfiyyətsiz auditin təşəkkül tapmasına təkan vermişdir. Məhz inzibati-iqtisadi tənzimləmə mexanizminin qeyri-təkmilliyi problemin vaxtında üzə çıxarılmamasına zəmin yaratmışdır.

Dünya təcrübəsində yaşanan belə maliyyə saxtakarlıqlarından sonra, maliyyə tənzimlənməsinin gücləndirilməsi məqsədilə bir sıra dövlətlər, eləcə də Azərbaycan Respublikası da audit şirkətlərini qanunvericiliklə monitoring rejiminə cəlb etməyə başladılar. Belə ki, auditorlar apardıqları yoxlamalar zamanı cinayət yolu ilə əldə edilmiş əmlakın əməliyyatlara cəlb edilməsi hallarını, yaxud kapitalın terrorçuluğa yönəldiyini aşkar etdikdə bu barədə Maliyyə Monitoring Xidmətinə məlumat verməli və 240 sayılı “Fraud and Error” (“Fırıldaqçılıq və səhvlər”) beynəlxalq audit standartında nəzərdə tutulmuş tədbirləri görməlidirlər. Yəni hər hansı şübhəli məlumat təqdim etdikdən sonra auditor cinayət barədə hüquqi şəxsin rəhbərinə məlumat verməli və lazımi nəticə əldə etmədikdə auditin aparılmasından imtina etməlidir.

Bundan əlavə, İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı tərəfindən 2004-cü ildə qəbul edilmiş “Korporativ İdarəetmə Prinsipləri”nin 5-ci prinsipinə (“Açıqlama və şəffaflıq”) uyğun olaraq auditor rəyi ictimaiyyət üçün açıq elan edilməli, auditor açıqlanmış rəyinin təhrif olunması barədə nüanslara rast gəldikdə, qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş tədbirlər görməlidir. Yəni auditor rəyinin aşkarlığının təmin edilməsi PL/TMM sahəsində, ümumiyyətlə maliyyə tənzimlənməsi sahəsində effektiv tədbirlərdən biri hesab edilir.

21-ci əsrin əvvəllərindən başlayaraq bütün dünyada investorların, bazar iştirakçılarının, bütün maraqlı tərəflərin, o cümlədən dövlətin özünün də auditə etibarının azalması kimi neqativ bir proses müşahidə olunmaqdadır.

“Enron” qalmaqalından başlamış, 2008-2009-cu illərdə yaşanan dünya maliyyə böhranı da auditorların təsdiq etdikləri hesabatlarə kölgə salınması üçün əsas vermişdir. Həqiqətən belə bir sual yaranır: Necə olur ki, auditorların müsbət rəy verdikləri müəssisələrin fəaliyyətində qısa müddətdən sonra ciddi nöqsanlar, fırldaqçılıq və korrupsiya halları özünü biruzə verir ? Araşdırmalar göstərir ki, belə halların yaranmasının əsas səbəbi auditin klassik prinsiplərindən birinin, müstəqillik prinsipinin pozulmasıdır. Müstəqillik prinsipini pozmaqla bir çox idarəetmə qüsurlarının, maliyyə-vergi fırldaqçılığının ört-basdır edilməsinə xidmət isə nəticə

etibarı ilə auditin digər vacib prinsipinin- obyektivliyin pozulmasına gətirib çıxarır. Bu isə, öz növbəsində, auditin obyektivliyində maraqlı olan əsas tərəfləri- mülkiyyətçiləri, səhmdarları, kreditorları, əmanətçiləri, ən nəhayət, dövləti və dolayısı ilə bütövlükdə cəmiyyəti aldatmış olur. Heç təsadüfə deyildir ki, Avropa Komissiyasının müzakirəyə çıxardığı “Yaşıl Sənəd” də auditin rolunun gücləndirilməsi və auditorun müstəqilliyinin qorunması kimi müddəalar ön plana çəkilmişdir.

Auditor xidmətində məsuliyyətin artırılması müddəası yalnız auditorlara qarşı yönəlməməli, eyni zamanda auditorun peşəkar fəaliyyətini həyata keçirməyə mane olan, onları bilavasitə cəmiyyətə zidd hərəkətlərə, cinayətə sövq edən sifarişçilərə də yönəldilməlidir. Xarici və yerli təcrübə göstərir ki, gizli iqtisadiyyatın, korrupsiyanın mövcud olduğu hallarda, çirkli pulların yuyulmasında iştirak edən müəssisələr bu prosesə auditorları cəlb edirlər. Xüsusilə, bu subyektlərin rəhbərləri auditoru hədələməklə, onlara əsassız olaraq iri müqavilə məbləğləri ödəməklə öz məqsədlərinə nail olmağa çalışırlar. Məhz bu baxımdan məsuliyyət normasının auditor-sifarişçi subyekt istiqamətində təkmilləşdirilməsi mövcud problemin həlli ilə bağlı xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Müasir şəraitdə maliyyə nəzarəti mexanizminin daha səmərəli təşkilini təmin etmək üçün dövlət nəzarəti ilə kənar audit arasında qarşılıqlı əlaqələr daha təkmil qurulmalıdır. Bu zərurət ilk növbədə aşağıdakı amillərlə əlaqədardır:

birincisi, dövlət nəzarəti ilə kənar audit arasında fərqlər mövcud olsa da , onların hər ikisinin obyektə və məqsədi şəffaflığın təmin edilməsi, idarəetmənin və iqtisadiyyatın bütün səviyyələrdə səmərəliliyinin yüksəldilməsi və idarəetmənin keyfiyyətinin artırılması durur;

ikincisi, mülkiyyət çoxnövçülüüyünün mövcudluğu və özəl sektorun iqtisadiyyatda çəkisinin artdığı indiki şəraitdə dövlət nəzarətinin mövcudluğu ilə yanaşı, müstəqil auditin də geniş tətbiqi tələb olunur.

İqtisadiyyatın tənzimlənməsində auditin rolundan bəhs edərkən, Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının da adını xüsusi vurğulamaq lazımdır. Auditorlar Palatası audit sahəsində inkişaf etmiş qabaqcıl ölkələrin təcrübəsinin öyrənilməsi və tətbiq edilməsi, eləcə də beynəlxalq audit praktikası əsasında respublikada auditin keyfiyyətinin yüksəldilməsini təmin etmək məqsədilə müvafiq tədbirlər sistemi hazırlayıb həyata keçirir. Auditorlar Palatasının fəaliyyətinin 10 illiyi münasibətilə Azərbaycan Respublikasının Prezidenti cənab İlham Əliyev Auditorlar Palatasının kollektivinə və üzvlərinə ünvanladığı təbrik məktubunda qeyd etmişdir ki, Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatı inkişaf etdikcə və onun dünya təsərrüfat sisteminə integrasiyası gücləndikcə iqtisadi-maliyyə münasibətlərində şəffaflığın təmin olunmasında, iqtisadi cinayətkarlığa və korrupsiyaya qarşı mübarizədə auditin imkanlarından daha geniş istifadə etmək zərurəti yaranır. Bunun üçün müstəqil maliyyə nəzarəti sahəsində qabaqcıl dünya təcrübəsini öyrənmək və milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla ölkəmizdə tətbiqini genişləndirmək çox vacibdir.

Dünya təsərrüfat sistemində Azərbaycanın mövqeyinin mütəmadi güclənməsinə təkan verən önəmli amillərdən biri də həyata keçirilən fəal investisiya siyasətidir. 21-ci əsrdən başlayaraq Azərbaycan dünyanın aparıcı investisiya məkanlarından birinə, eləcə də özü də potensial investorlardan birinə çevrilməkdədir. Ölkənin maraqlarının təmin olunması məqsədilə son on ildə ayrı-ayrı xarici ölkələrə investisiyalar yatırılmışdır. Eyni zamanda, ölkə iqtisadiyyatının müxtəlif sahələrinə yatırılan xarici və daxili investisiyaların məbləği artmışdır. Bu baxımdan, qlobal inkişaf şəraitində maliyyə əməliyyatlarının hərəkətinə nəzarət olunmalı və vəsaitlərdən istifadənin səmərəliliyi daim təhlili olunmalıdır. Bu məsələnin həllinə idarəetmənin elementləri, o cümlədən proqnozlaşdırma, təhlili, nəzarət, təftiş və audit yönəldilməlidir.

Prespektiv inkişaf üzrə müəyyən edilmiş istiqamətlərində ölkədə maliyyə bazarlarının inkişaf etdirilməsinə xüsusi yer ayrılır. Mövcud milli maliyyə sisteminin uzunmüddətli olan tələbatını tam şəkildə ödənilməsini təmin etmək məqsədilə

maliyyə bazarlarının, o cümlədən bank sektoru, qiymətli kağızlar bazarı, ipoteka xidmətlər bazarı, lizinq və törəmə maliyyə alətlərinin inkişaf etdirilməsi vacib məsələlərdəndir. Belə inkişaf meyli eyni zamanda müvafiq sahələrdə auditor xidmətlərinin də əhatə dairəsinin genişlənməsinə (bank, investisiya fondları və digər maliyyə institutları ilə bağlı məcburi audit xidmətləri, o cümlədən məsləhət xidmətləri) əsaslı şəkildə təsir göstərir. Bu sahələrdə auditor xidmətinin daha yüksək inkişafına nail olmaq üçün maliyyə bazarları, institutları üzrə təşkil olunan auditor xidmətlərinin təkmilləşdirilməsi, zəruri ixtisaslaşmanın aparılması vacib amildir.

3.2. İqtisadi böhran şəraitində dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətləri.

Qlobal iqtisadi böhran hər bir dövləti milli iqtisadi təhlükəsizlik barədə ciddi düşünməyə, tənəzzüldən qurtulmaq üçün məqsədyönlü tədbirlər həyata keçirməyə vadar edir. Azərbaycan hökumətinin son illərdə həyata keçirdiyi uğurlu sosial-iqtisadi inkişaf strategiyası ölkəni qlobal böhranın mənfi təsirlərindən maksimum dərəcədə qoruyur və böhrandan sonrakı mərhələdə də davamlı və sabit inkişafın təmin edilməsinə zəmin yaradır.

Böhrandan sonrakı iqtisadiyyatda maliyyə resurslarının səmərəli idarə olunmasında şəffaflığın rolunu xüsusilə vurğulamaq lazımdır. Qloballaşan dünyanın indiki inkişaf mərhələsində hər bir ölkədə şəffaflığın artırılması demokratiyanın mühüm amili kimi qiymətləndirilir. Çünki şəffaflığın artırılması iqtisadi inkişaf üçün maneələr törədən korrupsiyaya qarşı mübarizə aparmaqla, maliyyə vəsaitlərindən səmərəli istifadə edilməsinə zəmin yaradır.

Böhran şəraitində və iqtisadiyyatın böhrandan sonrakı mərhələlərində maliyyə resurslarının səmərəli idarə olunmasında şəffaflığın rolunun artırılması ilk növbədə, nəzarətin və auditin gücləndirilməsi hesabına təmin edilə bilər. Nəzarət dedikdə, dövlət nəzarəti ilə bərabər, qeyri-dövlət nəzarəti və ictimai nəzarət nəzərdə tutulur. Son illər ölkəmizdə həyata keçirilən sosial-iqtisadi yönümlü tədbirlər sayəsində əldə edilən uğurlu nəticələrə baxmayaraq, maliyyə resurslarından səmərəsiz istifadə, vergidən yayınma, qanunsuz sahibkarlıq, haqsız rəqabət, saxta maliyyə sənədlərindən istifadə olunması, digər tərəfdən də maliyyə nəzarətinin özünün işindəki nöqsan və çatışmazlıqlar ölkə iqtisadiyyatında şəffaflıq problemlərinin həlli yolunda və iqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində ciddi əngəllər yaradır. Bu problemlərin aradan qaldırılması istiqamətində ardıcıl olaraq iki dövlət proqramı qəbul edilmişdir.

İcrası müvəffəqiyyətlə başa çatdırılmış, beynəlxalq ekspertlər tərəfindən müsbət qiymətləndirilmiş bu proqramlardan biri 2004-2006-cı illəri əhatə edən Korrupsiyaya

qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramıdır ki, həmin proqramda beynəlxalq aləmdə korrupsiyaya qarşı mübarizə işində önəmli rol oynayan auditor xidmətinə də yer ayrılmışdır. Proqramın 4-cü iqtisadi və sosial sahədə tədbirlər bölməsinin hər biri geniş məzmun daşıyan 8 maddəsi auditor xidmətinə həsr olunmuşdur.

“Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramı(2004-2006-cı illər)”nın icra müddəti başa çatanadək ölkədə əhəmiyyətli qanunlar qəbul edilmiş, Azərbaycan Respublikası korrupsiyaya qarşı mübarizə ilə bağlı bütün beynəlxalq sənədlərə qoşulmuş, 3 mart 2004-cü il tarixində Azərbaycan Respublikasının Korrupsiyaya Qarşı Mübarizə üzrə Komissiyası yaradılmışdır. Dövlət Proqramı üzrə antikorrupsiya tədbirlərində Auditorlar Palatası da fəal iştirak etmişdir. Belə ki, Palata tərəfindən “Korrupsiyaya qarşı mübarizə məqsədilə dövlət sektorunda və özəl sektorda daxili audit xidmətinin yaradılması üzrə proqram” işlənib hazırlanmışdır. “Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsi”nin korrupsiyaya qarşı mübarizə ilə bağlı təkmilləşdirilməsi məqsədilə Məcəlləyə müvafiq dəyişiklik və əlavələr edilmişdir. Bundan başqa, Auditorlar Palatası tərəfindən “Daxili audit xidməti rəhbərlərinin qulluğa qəbulu və qulluğa xitam verilməsi prosedurlarının təkmilləşdirilməsi üzrə Əsasnamə”, “Qeyri-hökumət təşkilatlarında auditin aparılmasına dair proqram”, “Vergi auditinin aparılmasına dair proqram” və 8 yeni milli audit standartı hazırlanaraq Palata Şurasında təsdiq edilmişdir.

İkinci Dövlət Proqramı 2007-2011-ci illəri əhatə edən “Şəffaflığın artırılması və korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Milli Strategiya”dır. 2004-2006-cı illəri əhatə edən Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramının davamı olaraq qəbul olunmuşdur. Ölkəmizdə iqtisadi islahatlar çərçivəsində həyata keçirilməli çoxşaxəli, mərhələli, uzun və qısamüddətli tədbirləri müəyyən edən “Milli Strategiya” beynəlxalq təşkilatların, çoxsaylı yerli və xarici ekspertlərin rəyləri və təklifləri nəzərə alınmaqla hazırlanmışdır.

“Milli Strategiya”nın həyata keçirilməsi üzrə Fəaliyyət Planının “İqtisadiyyat və sosial sahə” bölməsində maliyyə nəzarətinin təkmilləşdirilməsində Auditorlar

Palatasının da iştirakı nəzərdə tutulmuş, həmin bölmənin 6-cı yarımbölməsi isə bütünlüklə auditor fəaliyyətinə həsr olunmuşdur. Auditorlar Palatasının bu sahədəki fəaliyyəti çoxşaxəli, dinamik, ardıcıl xarakter daşımışdır.

Fəaliyyət Planında auditor xidmətinin təkmilləşdirilməsi məqsədilə birbaşa müəyyən olunmuş öhdəliklərdən biri beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi ilə bağlı olmuşdur. Auditorlar Palatası tərəfindən bu müddəaya uyğun olaraq və Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasına (IFAC) tamhüquqlu üzvlüklə yaranmış öhdəliklərə, həmçinin IFAC-la imzalanmış memorandum əsasən ölkəmizdə beynəlxalq audit standartlarına keçid tətbiq edilmişdir. Bu məqsədlə 36 adda beynəlxalq audit standartı, IFAC-ın Peşəkar Mühasiblərinin Etika Məcəlləsi və keyfiyyət nəzarəti dair 1 sayılı beynəlxalq standart tərcümə olunub nəşr etdirilmişdir.

Böhran şəraitində dövlət auditinin qarşısında duran mühüm vəzifələrdən biri maliyyə fırıldaqçılığına qarşı mübarizə aparmaqdır. Maliyyə hesabatları ilə fırıldaqçılıq planlaşdırılmış sxemlərlə saxtakarlıq törətməklə, maliyyə hesabatlarının yaxşılaşdırılmasını (investorların, kreditorların, alıcıların aldadılması) və ya pisləşdirilməsini (vergidən yayınmalar, dotasiyaların alınması və s.) əhatə edə bilər.

İnkişaf etməkdə olan ölkələrin çoxunda korrupsiya hallarına daha çox dövlət müəssisələrində rast gəlinir ki, bunun da əsas səbəbi qanunun tətbiqində zəifliyə yol verilməsidir. Bu cür fırıldaqçılığın qarşısının alınması çox çətinidir, çünki bu tip müəssisələrdə bir çox tərəflər öz qazanclarını təmin etmək naminə gizli sövdələşmələrə girirlər.

Dünya təcrübəsi göstərir ki, dövlət sektorunda tez-tez rast gəlinən 3 tip fırıldaqçılıq mövcuddur ki, onların da hər biri maliyyə hesabatlarının saxtalaşdırılmasına səbəb ola bilər. Birincisi, adətən özündə korrupsiya, vəzifədən sui-istifadə, rüşvətxorluq, qeyri-qanuni mükafatlandırmalar və s. kimi cinayətləri birləşdirən büdcə prosesləri ilə əlaqəli fırıldaqçılıqdır. İkincisi, oğurluq, vergidən yayınmalar, aktivlərin təhrif olunması və mənimsənilməsi kateqoriyasını əhatə edən, büdcə fəaliyyəti ilə əlaqəli fırıldaqçılıqdır. Üçüncüsü, birbaşa mühasibat işi ilə əlaqəli fırıldaqçılıqdır ki, bu tip

fırılacaqılığa gəlirlərin və xərclərin təhrif olunması, aktivlərin təsnifləşdirilməsində və qiymətləndirilməsində təhriflərə yol verilməsi aiddir.

Böhran şəraitində iqtisadi cinayətkarlığın inkişafı, gizli iqtisadiyyatın təşəkkülü sərbəst auditorlar və auditor təşkilatlarının qeyri-qanuni, qeyri-etik fəaliyyəti nəticəsində daha da genişlənir. Bu isə öz növbəsində “qara audit”in inkişafına rəvac verir. Cəmiyyət və iqtisadiyyat üçün anormal sayılan belə prosesləri bəzən Azərbaycan reallığında da görmək mümkündür. Lakin dünya təcrübəsində olduğu kimi, Azərbaycanda da belə halların qarşısının alınması, auditor fəaliyyəti üzərində nəzarət tədbirlərinin gücləndirilməsi istiqamətində ciddi tədbirlər görülür. Məsələnin qəlizliyi ondadır ki, “qara audit”in formalaşmasına və inkişafına hər iki maraqlı tərəfin sifarişçinin və auditorun birgə razılaşması rəvac verir. Məhz belə gizli sövdələşmələri aşkar etmək çox mürəkkəb prosesdir. Sifarişçinin maraqlarına xidmət edən belə auditorlar və auditor təşkilatları sifarişçinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində müəyyən etdiyi ciddi nöqsanları, qeyri-qanuni əməliyyatları, xərclərin əsassız olaraq şişirdilməsini, vergi və digər öhdəliklərdən yayınmaları öz rəyində əks etdirməyərək, bilavasitə sifarişçi subyektə onun mənafeələrinə xidmət edən rəy verir. Digər tərəfdən isə ölkənin iqtisadi qanunvericiliyində olan müəyyən boşluqlardan istifadə sahəsində də auditor sifarişçiyə öz “məsləhət xidmətlərini” göstərir.

“Qara audit”-in təşəkkülü və əhatə dairəsinin genişlənməsinə sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının göstərdikləri auditor xidmətinin keyfiyyət səviyyəsi ciddi şəkildə təsir göstərir. Dünya audit praktikasında olduğu kimi, Azərbaycanda da auditor xidməti bazarında keyfiyyətsiz xidmətlərin qarşısının alınmasında, “qara audit”-in tam aradan qaldırılmasında Auditorlar Palatası tərəfindən inzibati-tənzimləyici tədbirlər həyata keçirilir.

Son dövrlərdə auditin keyfiyyətinə nəzarət üzrə aparılan araşdırmalar bir çox sərbəst auditorun və auditor təşkilatının sənədlərində ciddi nöqsanların olduğunu üzə çıxarmışdır. Belə auditlər və onun nəticələri ABŞ-da, Qərbi Avropada öz acı təcrübəsini göstərərək cəmiyyət və iqtisadiyyat üçün ciddi narahatlıq mənbəyinə

çevrilmiş və dünya iqtisadiyyatında böhran halının yaranması üçün öz təsirini göstərmişdir.

Müasir dövrdə dövlət auditinin qarşısında duran başlıca vəzifələrdən biri fırıldaqçılıq əleyhinə effektiv proqramların hazırlanması, fırıldaqçılıq hallarının qarşısını almağa və aşkar etməyə xidmət edən nəzarət tədbirlərinin həyata keçirilməsidir.

Dünyada maliyyə-iqtisadi böhranı davam edir, vergidən yayınma dərəcəsi hətta inkişaf etmiş ölkələrdə stabil olaraq yüksək səviyyədə qalır. Belə tendensiyalar vergi orqanları qarşısında çətinlik yaradır ki, bu da audit sahəsində yeni yanaşmaların və texnologiyaların tətbiqini zəruri edir.

Müasir audit yanaşması ilk olaraq təsərrüfat subyektinin daxili nəzarət sistemində zəifliklərin aradan qaldırılmasını və risklərin, eləcə vergi risklərinin əvvəlcədən qiymətləndirilməsini tələb edir. Hal-hazırda əksər inkişaf etmiş ölkələrin vergi administrasiyalarında audit sahəsində yeni modellər, yanaşmalar və üsullar tətbiq edilir. Bu isə onunla bağlıdır ki, son 10-15 il ərzində dünyada bütün özəl şirkətlərin, beynəlxalq təşkilatların və dövlət orqanlarının fəaliyyətində kompüter texnologiyaları sürətlə tətbiq edilir, əməliyyatlar elektron formatda aparılır. Maliyyə əməliyyatlarının aparılması və kapitalın yerləşdirilməsi məkanı isə faktiki olaraq sərhədsizdir.

İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinə əsaslanaraq Azərbaycanda da audit sahəsində də informasiya texnologiyalarına əsaslanan və bu sahədə bilik və bacarıqları olan kadrlara söykənən audit modelinin və metodlarının tətbiqi tələb olunur. Belə vəzifələr Azərbaycan-Avropa Fəaliyyət Planından irəli gələn öhdəliklərin və ölkəmizdə elektron hökumətin yaradılması ilə əlaqədar mühüm dövlət tədbirlərinin yerinə yetirilməsi ilə bağlıdır.

Hazırda, dünyada e-audit metodlarının populyarlığı artmaqdadır. Bir çox dövlətlər artıq e-audit metodlarından geniş istifadə edirlər. Avropa İttifaqının «E-audit Road Map» («E-auditin yol xəritəsi») adlı hesabatında (2009-cı il üzrə) e-audit anlayışına aşağıdakı kimi tərif verilir: E-audit - xüsusi kompüter proqramı təminatları vasitəsilə vergi ödəyicisinin mühasibat informasiya sistemində saxlanılan verilənlər bazasına

çıxış əldə etməklə elektron əməliyyatların (və onların mənbələrinin) tamlığının və düzgünlüyünün audit testləri və üsulları vasitəsilə yoxlanması və təhlil edilməsidir.

Hüquqi cəhətdən e-audit adi audit yoxlaması hesab edilir, sadəcə olaraq vergi qanunvericiliyində mühasibat sənədlərinin elektron versiyada olmaqla müvafiq formatda təqdim edilməsi üçün vergi ödəyiciləri qarşısında öhdəlik qoyulur. Müxtəlif dövlətlərin vergi orqanları tərəfindən istifadə edilən xüsusi proqram təminatları vergi ödəyicilərinin maliyyə sistemlərinin elektron versiyalarını təhlil etmək iqtidarındadır. Hazırda əsas və geniş yayılan proqram təminatları aşağıdakılar hesab olunur:

- *Interactive Data Extractor and Analysis (İDEA);*
- *ESKORT audit sisteminin bir hissəsi olan SESAM;*
- *Audit Command Language (ACL.)*

E-audit səyyar vergi yoxlamalarının ən vacib və əsas hissəsidir. Kameral audit ilə e-auditin fərqi ondadır ki, kameral audit, əsasən, bəyannamələrin (yəni vergi və maliyyə hesabatlarının) təhlili əsasında qurulduğu halda, e-audit vergi ödəyicisinin birbaşa mühasibat sistemində saxlanılan e-əməliyyatların və 3-cü şəxslərin e-məlumatlarının təhlili üzərində aparılır. E-audit zamanı vergi ofisində xüsusi kompüter proqramı təminatı vasitəsilə e-əməliyyatlarda aşkar edilmiş kənarlaşmalar müəssisədə sənədli yoxlama ilə tamamlanır. Ancaq e-auditin başlanması üçün səbəb olmalıdır və bu səbəb - vergi ödəyicisinin kameral audit zamanı aşkar edilmiş yüksək vergi riskləridir. Hazırda Azərbaycanda, əsasən, bütün iri və orta vergi ödəyicilərində mühasibat sistemləri və əməliyyatlar kompüter vasitəsilə, mühasibat uçotu isə elektron formatda aparılır. Bu, imkan verir ki, e-audit üzrə mütəxəssislər (e-auditorlar) böyük həcmdə və e-formatda saxlanılan mühasibat uçotu üzrə məlumatları vergi ödəyicilərindən elektron daşıyıcılarda alaraq, xüsusi proqram təminatlarından istifadə etməklə (ACL, İDEA), bu məlumatları qısa müddətdə vergidən yayınma riskləri baxımından təhlil etsin.

Maliyyə böhranının təsiri nəticəsində müəyyən risklər, xüsusilə maliyyə hesabatlarında rast gəlinən qeyri-müəyyənliklər, eləcə də fəaliyyətin fasiləsizliyi ilə bağlı maliyyə hesabatlarında bəzi məlumatların mətn hissəsinin səmərəliliyi şübhə yaratmışdır. Hal-hazırda bir çox dövlətlərdə auditorlar bu sahələr üzrə istisna ilə hesabat hazırlayırlar. Bu sahələrdə daha aydın və daha əminliklə məlumat vermək üçün korporativ hesabat və audit standartları yenidən işlənməlidir.

2008-2009-cu illər dünya maliyyə böhranından cüzi itkilərlə çıxmış Azərbaycanda iqtisadi artım davam etmiş, bir sıra global layihələrin reallaşdırılması bir qədər də sürətlənmişdir. Azərbaycan iqtisadi inkişafın dinamikasına görə regionda liderlik mövqeyini bir qədər də möhkəmləndirmişdir. Böhrandan sonrakı mərhələdə maliyyə resurslarını əsasən neftdən gələn gəlirlər, büdcə vəsaiti və ölkənin valyuta ehtiyatları təşkil edir. Bu, resursların səmərəli idarə olunması təbii ki, xüsusi dövlət proqramlarının reallaşması ilə həyata keçirilir. Ancaq burada çalışmaq lazımdır ki, bu vəsaitlər əsasən qeyri-neft sektorunda idxalı əvəz edən ixrac yönümlü istehsal sahələrinə, yerli xammala, yerli işçi qüvvəsinə və real bazara hesablanan istehsal sahələrinə yönəldilsin.

Azərbaycanın iqtisadi böhranından itkisiz çıxması üçün real sektora investisiya qoyuluşlarının həcmi artırılmalı, istehsalla məşğul olan müəssisələrə dövlət tərəfindən yardım göstərilməli, ölkənin idxaldan asılılığını zəiflədən layihələrin reallaşdırılmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Dünyada iqtisadi böhranın baş verməsinin əsas səbəblərində biri məhz istehsal bazarının zəifləməsidir. Azərbaycanda analogi prosesin qarşısının alınması üçün qeyri-neft sektorunun inkişafı istiqamətində həyata keçirilən tədbirlər davam etdirilməlidir. Dünya bazarında neftin qiyməti əvvəlki illərlə müqayisədə bir neçə dəfə aşağı düşdüyündən, ölkəmizin neftdən əldə olunan gəlirləri də azalmışdır. Bununla belə, hesab edirəm ki, neftin satışından əldə edilən gəlirlər daha çox qeyri-neft sektorunda səmərə verəcək layihələrin reallaşdırılmasına yönəldilməlidir.

3.3. Audit sisteminin hüquqi əsasının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri.

Auditor xidmətinin ölkəmizdə tənzimlənməsi məqsədilə 1994-cü il 16 sentyabr tarixində “Auditor xidməti haqqında” Azər baycan Respublikasının Qanunu qəbul edilmişdir. Ümummilli lider Heydər Əliyev tərəfindən imzalanmış bu Qanun auditor xidmətinin təşəkkülü, təşkili, tənzimlənməsi və bütövlükdə auditin normativ hüquqi bazasının formalaşmasında əvəzsiz rol oynamış və bu gün də öz aktuallığını qoruyub saxlamışdır. Ötən dövr ərzində Azərbaycanda auditin normativ hüquqi bazası yaradılmış, audit müstəqil maliyyə nəzarət sistemi kimi formalaşmışdır. Belə ki, auditin ölkə iqtisadiyyatının mühüm infrastrukturunu kimi cəmiyyətin həyatında oynadığı rol və vəzifələri 20-dən artıq qanunda, o cümlədən “Auditorun peşə məsuliyyətinin icbari sığortası haqqında”, “Daxili audit haqqında”, habelə Mülki Məcəllə, “Qiymətli kağızlar haqqında”, “Banklar haqqında”, “Mühasibat uçotu haqqında”, “Maliyyə-sənaye qrupları haqqında”, “Prokurorluq haqqında”, “Kredit ittifaqları haqqında”, “Büdcə sistemi haqqında” və Azərbaycan Respublikasının digər qanunlarında təsbit olunmuşdur. Eyni zamanda, ötən dövr ərzində iqtisadi-maliyyə həyatında və qanunçuluq sferasında baş verən dəyişikliklər nəzərə alınmaqla və beynəlxalq təcrübəyə uyğun olaraq “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa çoxsaylı əlavə və dəyişikliklər edilmişdir.

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasına (IFAC) tamhüquqlu üzvlüyü ilə əlaqədar yaranan öhdəliklər, BAS (beynəlxalq audit standartları)-nın Azərbaycan dilinə tərcüməsi və 2010-cu ilin 1 yanvar tarixindən ölkəmizdə auditin beynəlxalq audit standartlarına uyğun olaraq aparılmasına keçilməsi, audit sahəsində qabaqcıl təcrübənin ölkəmizdə tətbiqi və auditin statusunun genişləndirilməsi zərurəti kimi amillər “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa əlavə və dəyişikliklər edilməsini aktuallaşdırmışdır. Azərbaycan Respublikasının Prezidenti cənab İlham Əliyevin

2012-ci il 5 sentyabr tarixli 2421 nömrəli sərəncamı ilə təsdiq edilmiş “Korrupsiyaya qarşı mübarizəyə dair 2012-2015-ci illər üçün Milli Fəaliyyət Planı”nda da auditor xidmətinin təkmilləşdirilməsinin bir vəzifə olaraq Auditorlar Palatası qarşısında qoyulması bu xidmət sahəsində normativ hüquqi aktların zamanın tələblərinə uyğunlaşdırılmasını zəruri etmişdir.

Bununla belə, audit sahəsində qanunvericilik bazasında bir sıra boşluq və çatışmazlıqlar mövcuddur ki, bunlar da auditor xidmətinin göstərilməsində və onun tənzimlənməsinin həyata keçirilməsində ciddi problemlər yaradır. Bunlara, ilk növbədə, aşağıdakılar aiddir:

- Auditor xidməti göstərilməsi prosesində məcburi audit subyektlərinin rəhbərlərinin və vəzifəli şəxslərin hüquq, vəzifə və məsuliyyətinin qanunvericilikdə təsbit olunmaması;
- Audit sahəsində antiinhisar və ədalətli rəqabətin təmin edilməsi istiqamətində qanunvericilikdə müddəaların olmaması;
- Auditor təşkilatlarında daxili nəzarət sisteminin zəruriliyinin qanunvericilikdə təsbit olunmaması;
- Audit prosesində şəffaflığın təmin edilməsi üzrə müddəaların qanunvericilikdə əks olunmaması;
- Auditorların korrupsiyaya qarşı mübarizə sahəsində öhdəlik və məsuliyyətinin qanunvericilikdə müəyyən edilməməsi;
- Auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin artırılması və davamlı təhsilin icbariliyi haqqında qanunvericilikdə müddəaların olmaması;
- Auditorlar Palatasının öz fəaliyyəti barədə ictimaiyyət qarşısında hesabatlılığının qanunvericilikdə təsbit olunmaması;
- Fəaliyyətin əsas meyar göstəriciləri olan illik dövriyyə həcmi, işçilərin sayı ilə bağlı auditin əhatə dairəsinin dəqiqləşdirilməsi üzrə hüquqi mexanizmin olmaması;

- Qanunvericiliklə nəzərdə tutulduğu hallarda məcburi auditin obyektləri tərəfindən maliyyə hesabatlarının müstəqil auditor hesabatı ilə birlikdə dərc etdirilməsi ilə əlaqədar məsuliyyətin qanunvericilikdə əks olunmaması;
- Müstəqil auditorlarla təsərrüfat subyektlərinin audit komitələri və daxili auditorları arasında əlaqələrə dair müddəaların olmaması;
- Müstəqil auditorun hesabatının təsərrüfat subyektinin maliyyə hesabatlarının tərkib hissəsi kimi tanınmaması.

Auditor xidmətinin normativ hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi bir sıra yeni qanunların qəbulunu, eləcə də qüvvədə olan qanunvericilik aktlarına müvafiq əlavə və dəyişikliklərin edilməsini zəruri edir.

Auditin hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi üçün ilk növbədə, “Maliyyə nəzarəti haqqında” qanun qəbul olunmalıdır.

Maliyyə nəzarətinin müxtəlif qolları arasında əlaqələrin daha da gücləndirilməsi, bu qurumlar arasında səlahiyyət dairəsinin konkretləşdirilməsi zərurətini nəzərə alaraq və müxtəlif qurumların maliyyə nəzarəti sahəsində məqsədlərinin yaxınlığını əsas götürərək, qanunda dövlət, müstəqil və daxili nəzarət sahəsində dövlət siyasətinin ümumi aspektləri, onların qarşılıqlı əlaqəsi, fəaliyyətlərinin çərçivəsi əks olunmalıdır. Eləcə də iqtisadi səmərəlilik, sahibkarlıq fəaliyyətinə lüzumsuz müdaxilələrin qarşısının alınması kimi mühüm məsələlər qanunda öz həllini tapmalıdır.

Azərbaycan Respublikasının dünya iqtisadiyyatına integrasiyası, Auditorlar Palatasının Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasına (IFAC) tamhüquqlu üzvlüyə qəbulu və bu üzvlükdən yaranan öhdəliklər, habelə Azərbaycan Respublikasının ayrı-ayrı qanunvericilik aktlarına auditlə bağlı edilmiş əlavə və dəyişikliklər auditor fəaliyyətini tənzimləyən yeni qanunun qəbulunu aktuallaşdırmışdır.

Auditor xidmətinə dair hüquqi-normativ baza təkmilləşdirilərkən aşağıdakı istiqamətlərə xüsusi önəm verilməlidir:

- auditorlar tərəfindən peşəkar etik davranış qaydalarına əməl edilməsi;

- kiçik və orta müəssisələr üçün audit standartlarının tətbiqi;
- auditorların müstəqilliyinə təhlükə yaradan halların aradan qaldırılması;
- auditor adı almaq üçün tələblərin beynəlxalq qaydalara uyğunlaşdırılması;
- auditorların hesabatlarına görə məsuliyyətlərinin artırılması;
- korporativ idarəetmə sistemi və audit arasında əlaqələrin zəruriliyi;
- məcburi audit subyektlərinin qanunda təsbit olunması;
- auditor fəaliyyətinin dayandırılması və ona xitam verilməsi məsələləri;
- maliyyə sferasında nöqsan və çatışmazlıqların aşkar edilməsi və qarşısının alınması;
- audit prosesində şəffaflığın təmin olunması;
- auditin keyfiyyətinə ictimai nəzarətin təmin edilməsi;
- auditorların seçilməsində şəffaflığın təmin edilməsi;
- auditin statusunun genişləndirilməsi;
- auditin tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsi və Auditorlar Palatasının statusunun beynəlxalq təcrübə əsasında yenilənməsi;
- ədalətli rəqabətin təmin edilməsi və inhisarçılığa yol verilməməsi;
- fəaliyyətin əsas meyar göstəriciləri olan illik dövrüyyənin həcmi, işçilərin sayı ilə bağlı auditin əhatə dairəsinin dəqiqləşdirilməsi üzrə hüquqi mexanizmin müəyyən edilməsi;
- məcburi auditin obyektləri tərəfindən maliyyə hesabatlarının müstəqil auditor hesabatı (rəyi) ilə birlikdə dərc etdirilməsi ilə əlaqədar məsuliyyətin qanunvericilikdə təsbit olunması;
- auditorların tənzimləyici və digər səlahiyyətli dövlət orqanları ilə münasibətlərinin qanunvericilikdə əks olunması;
- müstəqil auditorun hesabatının təsərrüfat subyektinin maliyyə hesabatlarının tərkib hissəsi kimi tanınması;

- Auditorlar Palatasının əsas vəzifələrindən biri kimi ictimai marağın qorunmasının təsbit edilməsi;
- auditor xidməti sahəsində qadağaların beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması;
- Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının Beynəlxalq Təhsil Standartlarında müəyyən edilmiş qaydada auditorların və auditor şirkətlərinin sertifikatlaşdırılması;
- auditorların və auditor təşkilatlarının akkreditasiyası və qeydiyyatının beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində audit sahibkarlığın bir növü olmaqla yanaşı, ümumi iqtisadi proseslərin inkişafında və tənzimlənməsində müstəsna əhəmiyyətə malikdir. Müasir audit sivil və səmərəli maliyyə nəzarəti olmaqla yanaşı, həm də sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə sisteminin sabitliyinin möhkəmləndirilməsində, onların biznes-inkişaf planlarının hazırlanmasında, yerli, regional və dünya bazarlarının tədqiqində də xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Audit sistemi sahibkarlıq subyektlərinin səmərəli idarə olunmasının təşkilinə, onun fəaliyyət mexanizminə müsbət baxımdan təsir edir. Bu səbəbdən, müasir səviyyədə formalaşan audit sistemi bazar iqtisadiyyatı şəraitində sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılmasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edən amilə çevrilməlidir.

Hal-hazırda Azərbaycanda auditin qarşısında duran problemlərdən biri də müəssisələrdə maliyyə hesabatlarının düzgün tərtib olunmamasıdır. Banklar, sığorta təşkilatları və bəzi digər ictimai qurumlar istisna olmaqla, müəssisələrin böyük əksəriyyətində illik maliyyə hesabatları beynəlxalq standartlara uyğun tərtib olunmur, bəzi hallarda isə dərc edilmir, kənar istifadəçilərə təqdim olunmur. Bir çox müəssisələrdə MHBS-lərin tətbiq edilməməsi, daxili audit sisteminin inkişaf etməməsi səbəbindən yüksək keyfiyyətli auditin həyata keçirilməsi mümkün olmur. Belə müəssisələrdə keyfiyyətli auditin həyata keçirilməsi üçün MHBS-nin tələblərinə cavab verən mühasibat proqramlarının tətbiqi edilməli, mühasiblərin təhsil və peşəkarlıq səviyyəsi yüksəldilməlidir.

Müasir dövrdə Azərbaycanda auditin inkişafının qarşısında duran problemlərdən biri, hesab edirəm ki ən aktualı düzgün maraqlar sisteminin müəyyənləşdirilməsi və bu maraqlar çərçivəsinin qurulmasına nail olmaqdır. Audit xidmətinin istifadəçiləri, auditor təşkilatları, dövlət orqanları maraqlarını öz aralarında razılaşdırmalı və bu

maraqlar cəmiyyətin maraqları ilə uzlaşdırılmalıdır. Maraqların uzlaşdırılması problemi həll edilmədən auditor təşkilatları və sifarişçi iqtisadi subyektlər arasında gizli sövdələşmələrin nəticəsi kimi özünü göstərən “qara”, “boz” kimi səciyyələnən yalançı auditor rəylərinin qarşısının alınması həll edilə bilməz. Bu baxımdan, auditor təşkilatları və sifarişçilərin maraqlarının auditi tənzimləyən dövlət qurumlarının maraqları və keyfiyyətə nəzarət prosedurları ilə uzlaşdırılması auditin inkişaf konsepsiyasında öz təşkilati-hüquqi həllini tapmalıdır. Bu isə öz növbəsində digər bir sıra problemlərin həllini tələb edir. Bunlara auditor xidmətinin qiymət səviyyəsini, keyfiyyətsiz auditor rəylərinə görə auditorların məsuliyyətini, məcburi audit subyektlərinin dairəsinin dəqiqləşdirilməsini, könüllü auditin həcmnin artırılmasını göstərmək olar. Audit sistemini beynəlxalq təcrübə və standartlar əsasında daim təkmilləşdirmək, maliyyə nəzarət sisteminin mühüm alətlərindən biri olan auditor xidmətinin ölkədə iqtisadi hədudlarını genişləndirmək və auditor fəaliyyətinin keyfiyyətini durmadan yaxşılaşdırmaq tələb olunur.

Böhran şəraitində və böhrandan sonrakı iqtisadiyyatın birinci həll etməli olduğu problemlər arasında şəffaflıq xüsusi diqqət mərkəzində olmalıdır. Böhran şəraitində maliyyə resurslarından səmərəli istifadənin təmin olunması təkmil maliyyə tənzimlənməsi sisteminin tətbiqi ilə yanaşı, iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində nəzarət işinin düzgün qurulmasını tələb edir. Bu problemin həllində nəzarətin müasir forması olan dövlət auditin qarşısında mühüm vəzifələr durur. Dövlət auditindən başqa, qeyri-dövlət nəzarəti və ictimai nəzarət formalarından da istifadə olunmalıdır. İctimai nəzarət forması kimi sahibkarların ictimai birliklərinin imkanlarından geniş istifadə olunmalıdır. Çünki sahibkarlar iqtisadi proseslərin fəal iştirakçısı kimi, maliyyə resurslarından səmərəli istifadə edilməsində maraqlıdırlar. Eləcə də onlar, bu resursların səmərəli istifadəsində şəffaflığın təmin olunmasında maraqlıdırlar. Belə ki, nəzarətin hər üç forması həyata keçirildikdə, iqtisadiyyatda şəffaflıq daha artıq dərəcədə təmin edilmiş olur, korrupsiya hallarının yaranma imkanı azalır.

Azərbaycan Respublikasının dünya iqtisadiyyatına integrasiyası, Auditorlar Palatasının Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasına (IFAC) tamhüquqlu üzvlüyə qəbulu və bu üzvlükdən yaranan öhdəliklər Azərbaycanda auditin hüquqi əsasının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Audit qanunvericiliyinə beynəlxalq təcrübəyə uyğun olaraq aşağıdakı istiqamətlərdə yenidən baxılmalıdır:

- auditor təşkilatının yaradılması;
- sərbəst auditor olmağın şərtləri;
- sərbəst auditor adını almaq üçün imtahanların təşkili;
- auditor rəyi və hesabat haqqında müddəalar;
- auditorların hüquqları, vəzifələri və məsuliyyəti;
- məcburi audit subyektlərinin qanunda təsbit olunması;
- auditorların çirkli pulların yuyulması və korrupsiyaya qarşı mübarizə aparan orqanlarla əməkdaşlığı;
- auditor xidməti sahəsində qadağaların beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması;
- məcburi auditin subyektlərini müəyyən edən ayrı-ayrı qanunvericilik aktlarındakı müddələrin “Auditor xidməti haqqında” Qanunda cəmləşdirilməsi və məcburi audit subyektlərinin adlarının həmin qanunda əks olunması.

Ə D Ə B İ Y Y A T S İ Y A H I S I

1. “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı 1994;
2. “Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası haqqında” Əsasnamə.Bakı 1995;
3. “Auditorun peşə məsuliyyətinin sığortası haqqında” AR Qanunu. Bakı 2007;
4. “Daxili Audit haqqında” AR Qanunu. Bakı 2007;
5. “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa və Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətlər Məcəlləsinə dəyişiklik və əlavələr edilməsi barədə” AR Qanunu. Bakı 2011;
6. “İnvestisiya fondları haqqında” AR Qanunu.Bakı 2010;
7. “Cinayət yolu ilə əldə edilmiş pul vəsaitlərinin və ya digər əmlakın leqallaşdırılmasına və terrorçuluğun maliyyələşdirilməsinə qarşı mübarizə haqqında” AR Qanunu. Bakı 2009;
8. “Banklar haqqında” AR Qanunu. Bakı 2004;
9. “Mühasibat uçotu haqqında” AR Qanunu. Bakı 2004;
- 10.“Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı haqqında” AR Qanunu. Bakı 2004;
11. “Sığorta fəaliyyəti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı 2007;
12. “Bəzi fəaliyyət növlərinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi qaydalarının təkmilləşdirilməsi haqqında” AR Prezidentinin fərmanı. Bakı 2002;
13. Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramı (2004-2006-cı illər). Bakı,2004;
14. AR-ın Vergi Məcəlləsi (Azərbaycan Respublikasının 20 oktyabr 2015-ci il tarixli, 1384-IVQD nömrəli Qanunu ilə edilmiş əlavə və dəyişikliklərlə).

15. AR-ın Mülki Məcəlləsi (AR Prezidentinin 29 dekabr 2015-ci il tarixli dəyişikliklərlə);
16. Rzayev Q.R, “Mühasibat uçotu və audit” dərslik. Bakı 2006;
17. Abbasov İ.M “Audit” dərslik. Bakı 2007;
18. Hacıyev F.Ş, Əliyev Ş.H, “Audit” dərslik. Bakı 2011;
19. Novruzov V.T, “Audit” dərslik. Bakı-2011;
20. AR Hesablama Palatasının “Ali Audit Qurumları və onların beynəlxalq təşkilatları” kitabı. Bakı 2009;
21. Məmmədov Y.Ə, “Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişaf perspektivləri” monoqrafiya. Bakı-2006;
22. Abbasov İ.M, “Auditin nəzəri və praktiki problemləri” monoqrafiya. Bakı 1999;
23. Vəliyev A.C, “Korporativ mülkiyyətin müasir audit” monoqrafiya. Bakı 2012
24. AR Auditorlar Palatası “15 il dövlətin, mülkiyyətçilərin və auditorların keşiyində” kitab. Bakı 2011;
25. “Müasir şəraitdə auditin aktual problemləri” (Polşa-Azərbaycan elmi-praktik simpoziumun materialları). Bakı 2011;
26. “Müasir şəraitdə şəffaflığın artırılmasında auditin rolu” (beynəlxalq elmi-praktik simpoziumun materialları). Bakı 2012;
27. “Keçid iqtisadiyyatı ölkələrində auditin inkişaf problemləri” (beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları). Bakı 2004;
28. “Böhrədən sonrakı iqtisadiyyatda maliyyə resurslarının səmərəli idarə olunmasında şəffaflığın rolu” (beynəlxalq elmi konfransın materialları) Bakı 2009;
29. А.А Терехов. Аудит: перспективы развития. Москва,2011;
30. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров // Аудиторские ведомости, 1998. № 2;

31. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - Москва: Финансы и статистика, 1998;
32. Белуха Н.Т. Аудит. Киев, 2000;
33. Гутцайт.Е.М Актуальные проблемы аудита :Базовая концепция, методология решения. Москва, 2004;
34. Мерзликина, Е. М. Аудит :учебник. – 3-е изд, Москва 2008;
35. Ножкина Т.В. Международный аудит. Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007.
36. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Москва, 2006;
37. Ананьева Т.Н., Ткалич А.И. Информационный консалтинг. Москва: Экономика, 2006.
38. Graham W. Cosserat, N. Rodda, "Modern Auditing". Wiley, 2009 (3rd edition);
39. A.Millichamp, J.Taylor, "Auditing" (10th edition) 2012;
40. audit.gov.az;
41. vergijurnalı.az;
42. banker.az;
43. Sai.gov.az;
44. Azərsu.az;
45. ifac.org;
46. iaasb.org.

РЕЗЮМЕ

Активизирующаяся позиция аудита в общественно-экономических процессах, постепенное повышение его роли в развитии экономики обуславливает необходимость глубокого исследования теоретико-методологических проблем и особенностей развития аудита, как одной из важных инфраструктурных сфер рыночной экономики.

Повышение актуальности аудита в общественно-экономических процессах, его позиции на международной арене и в обществе в качестве главного поставщика прозрачной и надежной информации, одновременно показывает его принадлежность к социальной сфере, что рассматривать его и как часть сферы обслуживания, и как часть производственной сферы.

Учитывая ту роль, которую аудит играет в общественно-экономических процессах, а именно то, что он является одной из ведущих сфер, создающих мост высокого доверия и благонадежности для государства, общества и экономики, для развития этой сферы необходимо применять более усовершенствованные модели регулирования. Это связано с тем, что аудиторское мнение, информация, представленные аудитором, своей нейтральностью, прозрачностью и полнотой, в значительной мере оказывают влияние на определение последующего хода событий. Именно с этой точки зрения есть потребность в создании как государственной модели, осуществляющей регулирование аудита непосредственно на законодательных и нормативно-правовых основах, так и модели цивилизованного рынка услуг, с учетом формирования на этом рынке системы отношений на основе здоровых и этических норм.

S U M M A R Y

The activating position of the audit in the socio-economic processes, the gradual increase of its role in economic development necessitates in-depth study of theoretical and methodological problems and features of audit as one of their important infrastructure areas of the market economy.

Increasing the relevance of the audit in the socio-economic processes, its position in the international arena and in the community as the main supplier of transparent and reliable information, at the same time shows the social sphere, that consider it as part of the service sector, and as part of the production sector.

Given the role that audit plays in the socio-economic processes, namely the fact that he is one of the leading areas, creating a bridge of high trust and loyalty to the state, society and the economy, for the development of this sector is necessary to apply more sophisticated models of regulation. This is due to the fact that the auditor's opinion, the information provided by the auditor, its neutrality, transparency and completeness, to a large extent influence the determination of the subsequent course of events. It is from this point of view there is a need to create a model of the state, shall regulate the audit directly to the legislative and regulatory framework, and the model of a civilized market of services, taking into account the formation of this system of relations on the basis of the market healthy and ethical standards.

Magistrant Babayev Rafiq Müzəffər oğlunun
“Azərbaycan Respublikasında bazar iqtisadiyyatına uyğun audit sisteminin
qurulması problemləri” mövzusunda dissertasiya işinin

R E F E R A T I

Bazar iqtisadiyyatına keçid şəraitində maliyyə nəzarətinin geniş yayılmış və mütərəqqi forması olan auditin (auditor xidmətinin), dünya təcrübəsində olduğu kimi, Azərbaycanda da tətbiqinə böyük tələbat yarandı. Audit hər şeydən əvvəl, müstəqil (kənar) nəzarət forması olduğu üçün heç bir müdaxilə və təzyiq olmadan təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatlarının mötəbərliyini daha obyektiv və düzgün müəyyənləşdirməyə, bunun əsasında isə cəmiyyətdə maliyyə şəffaflığını təmin etməyə, maliyyə münasibətlərini və vergiqoymanı düzgün təşkil etməyə imkan verir. Ona görə də müasir dövrdə peşəkar auditə tələbat durmadan artır. Bu isə bir tərəfdən işgüzar tərəflər arasında qarşılıqlı inama əsaslanan maliyyə münasibətlərinin yaradılması zərurəti ilə bağlıdırsa, digər tərəfdən isə dövlətin özünün də auditə marağının olması ilə əlaqədardır.

Ölkəmizdə bazar münasibətlərinin bərqərar olduğu bir şəraitdə auditin rolu və əhəmiyyəti durmadan artır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü olan auditor xidməti həm özü inkişaf edir, həm də bütövlükdə ölkədə sahibkarlığın inkişaf etdirilməsində, iqtisadi inkişafın perspektivlərinin müəyyənləşdirilməsində getdikcə daha böyük rol oynayır. Müasir iqtisadi inkişaf şəraitində təsərrüfat subyektlərinin (müəssisələrin, şirkətlərin, firmaların) daxili və xarici əlaqələri çoxşaxəliyi ilə səciyyələnir. Xüsusilə, Azərbaycanda sahibkarlığın inkişafı üçün əlverişli mühitin yaranmağa başladığı vaxtda bu proseslərin inkişafına diqqətin artırılması ümumi iqtisadi inkişaf baxımından aktualdır.

Xarici iş adamları və xarici şirkətlər Azərbaycanda investisiya qoymaq istədikləri müəssisələrin maliyyə vəziyyəti ilə tanış olmaq üçün, ilk növbədə etibarlı informasiyadan istifadə edirlər. Ümumiyyətlə, müəssisənin səmərəli fəaliyyətində bir

sıra maraqlı şəxslər vardır (təsisçilər, səhmdarlar, kreditorlar və s.) və onlar müəssisənin fəaliyyəti və maliyyə vəziyyəti haqqında düzgün iqtisadi, maliyyə informasiyaları əldə etmək istəyirlər. İlk növbədə, şəffaf informasiya iqtisadi subyektlərinin idarə olunmasında və səmərəli qərarların qəbul edilməsində mühüm rol oynayır. Dəqiq araşdırılmış, sistemləşdirilmiş və audit süzgəcindən keçmiş informasiyalar iqtisadi subyektin fəaliyyətində maraqlı olan şəxslər, dövlət və ümumilikdə cəmiyyət üçün etibarlı informasiya sayılır.

Hal-hazırda Azərbaycan iqtisadiyyatının investisiyaya ehtiyacı var. Bunun üçün şəffaf investisiya mühiti tələb olunur. Belə mühitin göstəricilərindən biri də auditor rəyləridir. Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən xarici iş adamları öz maliyyə hesabatlarını, bir qayda olaraq, hər il auditorlar tərəfindən yoxlanıldıqdan sonra vergi və digər aidiyyatı orqanlara təqdim edirlər. Bu isə bir daha işgüzar fəaliyyət üçün auditor yoxlamalarının vacibliyini göstərir. Eyni zamanda audit xidmətindən istifadə beynəlxalq standartların tələbidir. Bu baxımdan audit xidmətinə və auditorun məsuliyyətinə önəm verilməsi, eləcə də audit sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində inkişaf etmiş ölkələrin audit sistemi təcrübəsinin öyrənilməsi mövzunun aktuallığını ön plana çıxarır.

Azərbaycanda auditin qısa müddət ərzində təşəkkülü və inkişafı ilə yanaşı, milli auditin sistemin bəzi məsələlər hərtərəfli öyrənilməli və yüksək səviyyədə öz həllini tapmalıdır. Belə məsələlərə, auditin normativ hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi, auditor məsuliyyətinin artırılması, auditor kadrlarının hazırlanması və ixtisasartırma sisteminin təşəkkülü üzrə zəruri tədbirlərin görülməsi, auditor xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi, audit sistemində tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi kimi məsələlər daxildir.

Auditor xidmətinin normativ hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi bir sıra yeni qanunların qəbulunu, eləcə də qüvvədə olan qanunvericilik aktlarına müvafiq əlavə və dəyişikliklərin edilməsini zəruri edir. Auditor xidmətinə dair hüquqi-normativ baza təkmilləşdirilərkən aşağıdakı istiqamətlərə xüsusi önəm verilməlidir:

- kiçik və orta müəssisələr üçün audit standartlarının tətbiqi;
- auditorların müstəqilliyinə təhlükə yaradan halların aradan qaldırılması;
- auditor adı almaq üçün tələblərin beynəlxalq qaydalara uyğunlaşdırılması;
- auditorların hesabatlarına görə məsuliyyətlərinin artırılması;
- auditin tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsi və Auditorlar Palatasının statusunun beynəlxalq təcrübə əsasında yenilənməsi;
- ədalətli rəqabətin təmin edilməsi və inhisarçılığa yol verilməməsi;

Dissertasiya işinin predmeti Azərbaycan Respublikasında bazar iqtisadiyyatına uyğun audit sisteminin formalaşması, inkişaf etmiş ölkələrin audit sistemi və beynəlxalq audit təcrübəsi ilə tanışlıq və auditin normativ-hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləridir. Dissertasiya işinin obyektı kimi auditor təşkilatlarının fəaliyyəti, maliyyə tənzimlənməsi və audit sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində ölkə başçısı tərəfindən qəbul edilən dövlət proqramları, auditin tənzimlənməsini həyata keçirən dövlət orqanlarının fəaliyyət mexanizmi və inkişaf perspektivləri seçilmişdir.

Dissertasiya işinin əsas məqsədi Azərbaycanda bazar iqtisadiyyatına uyğun audit sisteminin təşkili və təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini göstərmək, auditor təşkilatlarının xidmət bazarında yeri və rolunun daha da möhkəmləndirilməsi istiqamətində inkişaf etmiş ölkələrin audit təcrübəsindən istifadə yollarını, habelə müasir dövrdə iqtisadiyyatda maliyyə şəffaflığının artırılmasında və maliyyə resurslarından səmərəli istifadə edilməsində dövlət auditinin təsir istiqamətlərini müəyyənləşdirmək və ölkəmizdə audit sisteminin normativ hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi istiqamətində tövsiyələr verməkdən ibarətdir.

Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunu, “Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası” haqqında Əsasnamə, “Auditorun peşə məsuliyyətinin icbari sığortası haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunu, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin iqtisadiyyat sahəsində qəbul etdiyi fərman,

sərəncam və dövlət proqramları, eləcə də maliyyə nəzarəti və audit sahəsi üzrə elmi fəaliyyətlə məşğul olan həm azərbaycanlı, həm də ki xarici iqtisadçı müəlliflərin kitabları və dərslikləri təşkil edir.

Dünyanın inkişaf etmiş ölkələrindən audit təcrübəsinin, beynəlxalq aləmdə auditor xidmətinə və auditin keyfiyyətinə nəzarətin təşkili təcrübəsinin öyrənilməsi, Azərbaycan auditor təşkilatlarının fəaliyyətində inkişaf perspektivlərinin müəyyənləşdirilməsi, iqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində auditin təsirinin artırılması istiqamətlərinin müəyyən edilməsi, audit sisteminin qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi istiqamətində tövsiyələrin verilməsini tədqiqatın elmi yeniliyi hesab etmək olar.

Tədqiqatın praktik əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, onun nəticələrindən, irəli sürülmüş təklif və tövsiyələrdən istifadə olunması Azərbaycanda audit xidməti bazarının təkmilləşməsinə, maliyyə fırıldaqçılığına, korrupsiyaya qarşı mübarizədə dövlət auditin rolunun möhkəmlənməsinə, maliyyə şəffaflığının artırılmasında auditin geniş tətbiqinə, audit qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinə əhəmiyyətli təsir göstərəcəkdir.

Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə hissələrindən və istifadə olunmuş ədəbiyyatlar siyahısından ibarət olmaqla, 92 səhifə həcmində yerinə yetirilmişdir.

İşin birinci fəslində bazar iqtisadiyyatında audit sisteminin əhəmiyyəti, sahibkarlıq münasibətlərində auditorun (auditor təşkilatlarının) mövqeyi, biznes münasibətlərində şəffaflığın təmin olunmasında auditorun rolu və auditin təşkilinə dair nəzəri baxışlar və auditin təşkilinin nəzəri strategiyaları öyrənilmişdir.

İkinci fəsildə inkişaf etmiş ölkələrin audit sisteminin inkişaf təcrübəsi öyrənilmiş, Azərbaycanda auditin müasir durumu təhlil olunmuş, müsbət və mənfi cəhətləri göstərilmiş, eləcə də sahibkarlığın inkişaf etdirilməsində auditin rolu və təsir istiqamətləri ön plana çıxarılmışdır.

Sonuncu fəsildə iqtisadiyyatın tənzimlənməsində, iqtisadi cinayətkarlığa, korrupsiyaya, maliyyə fırıldaqçılıqlarına, çirkli pulların leqallaşdırılmasına qarşı

mübarizədə auditin yeri və rolu, maliyyə şəffalıgının artırılmasında dövlət auditinin təsir istiqamətləri , auditin qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri göstərilmişdir.

