

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

Allahverdiyeva Mehri Aslan qızı

“Müasir dövrdə səmərəlilik auditinin təşkili, tətbiqi imkanları və perspektivləri”
mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 “Maliyyə”

İxtisaslaşma: “Maliyyə nəzarəti və audit”

Elmi rəhbər:

i.e.d., prof. D.A.Bağirov

Magistr proqramının rəhbəri:

i.e.n.,b/m.G.Q.Məmmədova

Kafedra müdiri:

i.e.d., prof.Ə.Ə.Ələkbərov

BAKİ – 2018

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	3
Fəsil I. Səmərəlilik auditinin formalaşmasının nəzəri-metodoloji məsələləri.	
1.1. Maliyyə nəzarəti və auditin bir tipi kimi əsas nəzəri fikirlər.....	9
1.2. Səmərəlilik auditinin məzmunu və prinsipləri.....	17
1.3. Auditin təşkilinin normativ hüquqi əsasları.....	26
Fəsil II. Müasir şəraitdə audit şirkətlərində səmərəlilik auditinin təşkilinin mövcud durumu.	
2.1. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin inkişaf təcrübəsinin təhlili.....	33
2.2. Azərbaycan Respublikasının audit şirkətlərində səmərəlilik auditinin tətbiqinin müasir vəziyyəti.....	46
Fəsil III. Azərbaycan Respublikasında auditin effektivliyinin artırılması və inkişaf perspektivləri.	
3.1. Müasir dövrdə səmərəlilik auditinin mövcud problemləri və onların aradan qaldırılması məsələləri.....	57
3.2. Dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətləri.....	64
3.3. Respublikamızda auditin hüquqi əsaslarının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	70
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....	77
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	80

GİRİŞ

Tədqiqat işinin aktuallığı: Müasir dövrdə dövlət maliyyə nəzarət orqanlarının fəaliyyətinin mühüm istiqamətlərindən bir olan səmərəlilik auditinin əsas məqsədi dövlət vəsaitlərindən istifadənin iqtisadi səmərəsini müəyyənləşdirmək, eləcə də büdcə vəsaitlərindən istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsidir. Sadəcə əsaslandırılmış və məqsədli büdcə vəsaitlərindən istifadəyə deyil, həmçinin son nəticəyə nail olmağa istiqamətlənmiş büdcə sistemlərində səmərəliliyə nəzarət daha çox vüsət alır.

Auditinin bu tipi nəzarətdə olan obyektlərin fəaliyyətindəki pozuntuların və problemlərin aşkarlanması, dövlət funksiyalarının yerinə yetirilməsi üzrə icra hakimiyyət orqanlarının fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi, regional büdcə vəsaitlərindən və digər dövlət resurslarından istifadə üzrə səmərəliliyin analizi və qiymətləndirilməsi, icra hakimiyyəti orqanlarının və dövlət resurslarından istifadə edənlərin fəaliyyətinin səmərəliliyinin optimallaşdırılması üzrə əsaslı təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasında önəmli rola malikdir.

Səmərəliliyə nəzarət dövlət funksiyalarını icra edənlərin işinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi ilə yanaşı dövlət resurslarından istifadə edənlərin fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılması üçün təklif və tövsiyələrin işlənilməsini təmin edir.

Sosial-iqtisadi proseslərin geniş vüsət aldığı bugünkü şəraitdə nəzarətin bu tipindən müvəffəqiyyətli istifadə olunması onun mahiyyətini müəyyən edən müddəaların Lima bəyannaməsinə daxil edilməsi imkanı yaratmışdır. Bu bəyannamədə deyilir ki, “Auditin 2 tipinə (uyğunluq və maliyyə hesabatı) əlavə olaraq digər az vacib olmayan audit tipi – səmərəliliyin auditini də mövcuddur. Auditin bu tipi dövlət maliyyə resurslarının idarəedilməsinin icrasının, məhsuldarlığın, qənaətciliyin və nəticədə səmərəliliyin yoxlanılmasına yönəldilmişdir. Səmərəlilik auditini həm spesifik maliyyə fəaliyyətini, həm dövlət fəaliyyətinin bütün spektrlərini, eləcə də

təşkilati və inzibati sistemləri əhatə edir. Beləliklə səmərəliliyə nəzarət dövlət, regional və sahələrarası proqramların yerinə yetirilməsi, həmçinin müvafiq dövlət xidmətlərinin göstərilməsinə ayrılmış büdcə vəsaitlərindən səmərəli şəkildə istifadə edildiyini müəyyənləşdirmək məqsədilə dövlət orqanlarının fəaliyyətinin yoxlanılmasını tələb edir.

Yoxlamaların effektivli və səmərəli həyata keçirilməsi üçün auditorlar da öz öhdəliklərini hər zaman yerinə yetirməli, peşə biliklərini inkişaf etdirməli, sifarişçiyə lazımı qayğı, səriştə, məsuliyyətlə xidmət göstərməlidir. Eləcə də, auditorlar peşə biliklərinin elə bir səviyyəsinə malik şəxs olmalıdır ki, sifarişçiyə qanunvericiliyə uyğun olaraq auditor xidmətlərinin göstərilmə prinsiplərindəki və auditor təcrübəsindəki son dəyişikliklərin nəzərə alınması ilə xidmət göstərilməsinə sifarişçinin heç bir şübhəsi olmasın.

Obyektiv qərarların və nəticələrin müəyyən olunmasında auditor ona mənfi təsir edən şəxslərdən uzaq olmalı, müəyyən məsələlərin yekun sənədlərinin tərtibi zamanı subyektiv fikirlərlə razılaşmayaraq özünün obyektiv fikrini təmin etməlidir. Belə ki, yoxlayıcılar bütün yarana bilən hallara-real faktlara obyektiv baxmalıdırlar. Yoxlayıcı tərəfindən çıxarılan nəticələr və irəli sürülən tövsiyələr üçün obyektiv əsas ancaq kiyafət həcmdə informasiya ola bilər.

Auditorlar öz peşə vəzifələrinin yerinə yetirilməsi zamanı düzgün mövqe tutmalıdırlar. Onlar əmin olmalıdırlar ki, fiziki və hüquqi şəxslərin, məhkəmə, vergi və digər sifarişçilərin maraqlarını müdafiə edərkən onlar tərəfindən müdafiə olunan maraq düzgündür. Bu zaman auditorlara məlum olarsa ki, onlar tərəfindən müdafiə olunan maraq mövcud qanunvericiliyin tələblərinə uyğun deyildir, dərhal müdafiədən imtina etməlidir.

Auditorların peşə etikasının Milli məcəlləsinə əsasən auditor qarşısındakı məqsədlərə nail ola bilmək üçün auditor etikasının əsas prinsiplərini yerinə yetirməlidir. Prinsiplər-hər bir sistemin formalaşması, təkmilləşməsi və fəaliyyəti

əsasında qurulan ilkin başlanğıcdır. Səmərəlilik auditinin prinsipləri isə onun yüksək nəticəliliyini, qənaətliliyini, təsirliliyini təmin etməlidir.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi: Audit fəaliyyəti və bu fəaliyyətin tənzimlənməsi daim iqtisad elminin diqqət mərkəzində olmuşdur. C.Robertson, L.Parker, A.Arens, C.Lobbek, R.Adams, Ç.Xonqren və bir sıra tanınmış iqtisadçılar elmi-tədqiqat fəaliyyətlərinin əsas istiqamətlərində auditin nəzəri-metodoloji problemlərini tədqiq etmişlər. Bununla yanaşı, ölkəmizin tanınmış iqtisadçılarından olan Y.Məmmədov, Q.Bayramov, F.Hacıyev, İ.Abbasov, V.Novruzov və digər iqtisadçı alimlər də öz dərsliklərində, elmi əsərlərində, monoqrafiyalarında bu problemin tədqiqinə xüsusi diqqət yetirmişlər. Bu əsərlərin əksəriyyətində isə tədqiqatçıların diqqətində auditin təşkili və təkmilləşdirilməsi, bu sahədə olan problemlərin aşkarlanması və aradan qaldırılması məsələləri olmuş, auditin əsas tiplərindən olan səmərəlilik auditini və bu sahədə olan problemlər öz əksini tapa bilməmişdir. Tədqiq olunan dissertasiya işi isə məhz bu aspektdən işlənmişdir.

Tədqiqat mövzusunun məqsədi və vəzifələri: Dissertasiya işinin əsas məqsədi audit sisteminin hüquqi əsaslarının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi, audit sahəsində effektivliyin və səmərəliliyin artırılması, səmərəlilik auditinin inkişaf istiqamətlərinin ölkəmizdə tətbiqi və bu yöndə təklif və tövsiyələrin verilməsindən ibarətdir. Bu məqsədə isə aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi ilə nail olmaq mümkündür:

- Auditin və onun tiplərinin iqtisadi sistemdə yeri və rolu haqqında nəzəri strateji məsələlərin araşdırılması;
- İnkişaf etmiş ölkələrin audit sistemləri ilə tanışlıq, auditin tiplərinin müxtəlif ölkələrdə necə tətbiq olunmasının təhlili:

-Respublikamızda auditin bugünkü vəziyyətinin qiymətləndirilməsi, səmərəlilik auditinin təkmilləşdirilməsinin və ölkəmizdə tətbiqinin beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması;

-Audit sistemində mövcud problemlərin aşkarlanması və onların aradan qaldırılması məsələlərinin həlli.

Dissertasiya araşdırılmasının obyektı və predmeti: Tədqiqatın obyektı kimi audit şirkətlərində səmərəlilik auditinin fəaliyyəti götürülmüşdür. Tədqiqatın predmetini isə inkişaf etmiş ölkələrdə audit fəaliyyəti və bu fəaliyyətin respublikamızın audit şirkətlərində tətbiqi, beynəlxalq audit təcrübəsi ilə yaxından tanışlıq və bazar iqtisadiyyatına müvafiq audit sisteminin formalaşması, auditə dair qanunvericilik aktlarının və hüquqi sənədlərin təkmilləşdirilməsi, bu sahədə yaranmış problemlərin aradan qaldırılması təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsasları: Dissertasiya işinin nəzəri-metodoloji əsasını “Auditorlar Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikasının əsasnaməsi, “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, “Audit yoxlamaları haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, ”Hesablama Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin audit sahəsində qəbul etdiyi qərarlar, fərman və sərəncamlar, eləcə də bu sahədəki digər sənədlər təşkil edir.

Dissertasiya işi ümumiləşdirmə, müqayisəli təhlil, statistik təhlil, analiz, sintez, sistemli təhlil və s. elmi-tədqiqat metodlarından istifadə olunaraq hazırlanmışdır.

Tədqiqatın elmi yeniliyi: Tədqiqatın elmi yeniliyi kimi aşağıdakıları göstərmək olar:

- 1.Səmərəlilik auditinin formalaşmasının nəzəri-metodoloji məsələləri araşdırılmaqla respublikamızın audit şirkətlərində auditin potensial imkanları təhlil edilərək qiymətləndirilmişdir;
- 2.İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin inkişaf təcrübəsinin təhlili əsasında dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətləri müəyyən edilmişdir;
- 3.Azərbaycanda auditin hüquqi əsaslarının təkmilləşdirilməsi yolları təklif edilmişdir.

Dissertasiya işinin nəzəri və praktiki əhəmiyyəti: Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti o olacaqdır ki, onun müddəalarının və nəticələrinin, həmçinin göstərilən təklif və tövsiyələrin istifadə olunması respublikamızda audit xidmətinin təkmilləşməsinə, bu sahədə şəffaflığın və effektivliyin artırılmasına, qanunvericilik bazasının möhkəmləndirilməsinə əhəmiyyətli təsir göstərəcəkdir.

Tədqiqatın informasiya bazası: Tədqiqatın informasiya bazasını Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının, həmçinin audit-konsaltinq şirkətləri hesab edilən Ernst&Young (EY), Price Waterhouse Coopers (PWC), Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu) və KPMG-nin rəsmi internet səhifələri, Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları, elmi-praktik konfransların materialları təşkil edir.

Dissertasiya işinin strukturu: Dissertasiya işi giriş, 3 fəsil, nəticə, təklif və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Burada 6 diaqram, 5 cədvəl və 3 sxemdən istifadə olunmuşdur.

Birinci fəsildə maliyyə nəzarəti və auditin tipləri haqqında məlumat verilmiş, səmərəlilik auditinin məzmun və prinsiplərindən danışılmış, audit sisteminin normativ-hüquqi əsasları vurğulanmışdır.

İkinci fəsildə inkişaf etmiş ölkələrdə və eləcə də, respublikamızda audit şirkətlərinin mövcud durumu təhlil olunmuş, səmərəlilik auditinin ölkəmizdə tətbiq edilməsi və bu sahədə keçirilmiş seminar və layihələr ön plana çıxarılmışdır.

Sonuncu fəsildə isə səmərəlilik auditinin mövcud problemləri və onların aradan qaldırılması məsələləri, dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətlərindən danışılmışdır.

Dissertasiya işinin yekununda nəticə və təkliflər, istifadə olunmuş ədəbiyyatlar göstərilmişdir.

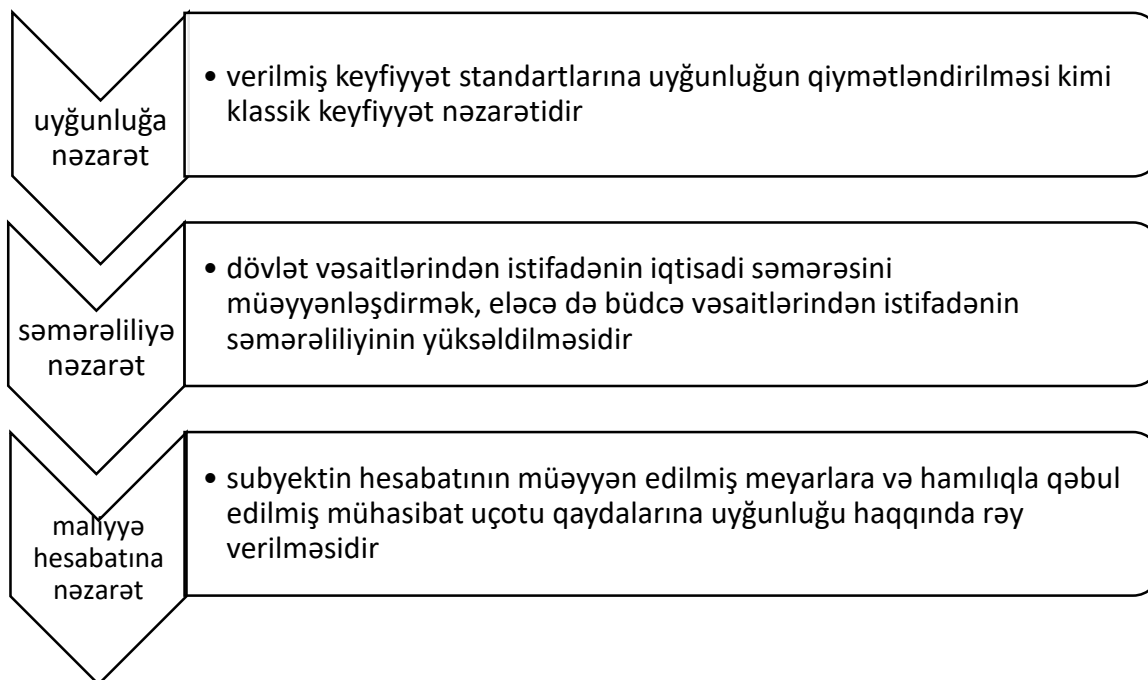
FƏSİL 1. Səmərəlilik auditinin formalaşmasının nəzəri-metodoloji məsələləri

1.1. Maliyyə nəzarəti və auditin bir tipi kimi əsas nəzəri fikirlər

Hal-hazırda xarici ölkələrin praktikasında maliyyə nəzarəti və auditin 3 tipi həyata keçirilir. Məsələn ABŞ-da “Dövlət Auditinin tipləri” adlanan bölmə üzrə auditin aşağıdakı tipləri göstərilmişdir:

- 1) Maliyyə auditı
- 2) Təminat(təsdiq) auditı
- 3) Fəaliyyət auditı

Eləcə də digər xarici ölkələrin audit standartlarında da keçmiş SSR respublikalarının təcrübəsinə uyğun olaraq analoji təsnifat aparılır. Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq olaraq isə dövlət maliyyə nəzarət orqanlarında auditin aşağıdakı 3 tipi¹ müəyyən olunmuşdur:



Sxem 1.1. Maliyyə nəzarəti və auditin tipləri

¹ Maliyyə nəzarəti və audit, mühazirə materialları, mövzu 5, səh 52.

Uyğunluğa nəzarət nisbətən yaxın vaxtlarda maliyyə hesabatı nəzarətindən ayrılaraq maliyyə hesabatının sərbəst tipi hesab edilir. Geniş mənada uyğunluğa nəzarət dedikdə isə müəyyən bir testdən keçən sistemin verilmiş parametrlərə uyğun gəlib-gəlməməsi haqqında nəticədir. Nəzarətin bu tipində daha çox rast gəlinən hal isə ayrı-ayrı prosedurlara, qanunvericilik normalarına riayət olunmasının qiymətləndirilməsidir.

Uyğunluğa nəzarətə həmçinin müəyyən bir fakta hər hansı məlumatın uyğunluğuna dair təminat, təsdiqləmə prosedurları da aiddir.² Belə ki, notarius sövdələşmə faktını təsdiqləyib onun həqiqətə uyğunluğunu müəyyən edir.

Maliyyə nəzarəti nöqteyi-nəzərdən uyğunluğa nəzarət fəaliyyətin yalnız maliyyə aspektlərində həyata keçirilir. Maliyyə hesabatına nəzarət də elə mahiyyət etibarı ilə uyğunluğa nəzarətdir və əgər uyğunluğa nəzarət maliyyə hesabatının yoxlanılmasını bütövlükdə əhatə etmərsə, xüsusi tapşırıq olan uyğunluğa nəzarəti əhatə edir. Maliyyə nəzarətinin bu tipinin daha çox təsadüf olunan vəzifəsi isə təşkilatın fəaliyyətinin qanunvericiliyin tələblərinə uyğunluğunun qiymətləndirilməsidir.

Auditin bu növündə təşkilatın müxtəlif fəaliyyət istiqamətləri üçün müntəzəm aparılan təhlillər nəzərdə tutulur.

Bu audit növü 3 məqsədlə həyata keçirilir:

- idarəetmənin səmərəliliyinin artırılması;
- təsərrüfat fəaliyyətinin yaxşılaşdırılma imkanının aşkarlanması;
- gələcək işlər üçün tövsiyələrin verilməsi.

Belə ki, bu audit növü dövlət orqanlarının tələbinə əsasən, həm də müdiriyyətin sifarişlə keçirilə bilər. Uyğunluq auditini subyektlərin müəyyən maliyyə və təsərrüfat fəaliyyətlərinə qoyulmuş şərtlərə, qayda və qanunlara uyğunluğunun müəyyənləşdirməsi məqsədilə həmin fəaliyyətin təhlilindən ibarətdir. Əgər

² Maliyyə nəzarəti və audit, mühazirə materialları, mövzu 5, səh 60.

müdiriyyət tərəfindən bu cür şərtlər, məsələn, daxili nəzarət qaydaları qəbul olunmuşsa (dövriyyə kapitalı və qısamüddətli öhdəliklər arasındakı müəyyən nisbətə gözlənilmə tələbi kimi), bu şərtlərin yerinə yetirilməsi bir çox vaxtlarda şirkətin maliyyə hesabatlarında əks olunduğu üçün, auditin bu növü məhz maliyyə hesabatlarının auditi ilə birlikdə aparılır.

Dövlət aktları ilə müəyyənləşdirilən tələblərə uyğunluq auditini belə aktların icrasına nəzarət edən dövlət orqanlarında işləyən müfəttişlər və kənar auditorlar aparırlar və müvafiq dövlət orqanlarına auditin nəticələri haqqında məlumat verirlər. Maliyyə hesabatlarına nəzarət və ya maliyyə auditi (Financial Audits) maliyyə nəzarətinin daha geniş yayılmış tiplərindən biridir. “Dövlət nəzarəti haqqında” qanunda göstərilmişdir ki, dövlət nəzarəti hesabat qanunları sərəncamında olan kapital dövriyyəsi üzrə hesabatın faktiki yoxlanışını aparır, habelə tikililərin, qurğuların və digər əməliyyatların, eləcə də vergi və digər rüsumları ödəməli olan dəmir yollarını təftiş edir. Bununla belə, bu günkü an üçün mühasibat hesabatlarının yoxlanılma məsələsi kommersiya audit nəzarəti mühitində də nizamlanmışdır. İstənilən biznes sahəsi kimi kommersiya auditi fəaliyyətin səmərəliliyinin artırılması yollarını axtarmış, rəqiblərlə mübarizə vasitəsi kimi fəaliyyət standartlarını öz müdafiə vasitəsi kimi inkişaf etdirmişdir. XXI ci əsrdə kommersiya auditi maliyyə nəzarətinin müxtəlif metod və metodologiyalarına eləcə də, əsaslı standartlar məcmusuna malikdir.

Auditin məqsədi mühasibat hesabatlarının doğruluğu və müvafiq qaydalara uyğun olaraq aparılması haqqında rəy bildirməkdir. Bu zaman auditor fəaliyyəti dedikdə təşkilat və fərdi sahibkarların maliyyə hesabatları və mühasibat uçotunun müstəqil şəkildə yoxlanılması üzrə sahibkarlıq fəaliyyəti başa düşülür. Yəni nəzarətin iki obyektə var: Mühasibat uçotu və hesabatı.

Auditin əsas məqsədi isə hesabatın doğruluğu haqqında fikir söyləməkdir. Nəticədə aydınlaşdırılmamış bir sual qalır ki, mühasibat uçotunun düzgünlüyü haqqında auditor öz rəyini yaratmalıdırmı?

Belə ki, auditorun nəticəsinin verilmə qaydalarını nizamlayan standartda ancaq mühasibat uçotunun düzgünlüyündən bəhs edilirsə, haqqında söhbət gedən obyekt barədə hər hansısa bir rəyin verilməsi nəzərdə tutulmamışdır. Praktikada elə bir vəziyyət ola bilər ki, mühasibat uçotu ilə əlaqədar əsaslı mənfi qeydlər yaransın. Məsələn, mühasibat uçotu hesablar planının tətbiqi təlimatının pozuması haqqında. Lakin hesabatda hər şey düzgün şəkildə əks etdirilmiş ola bilər. Belə bir vəziyyət normativ aktlarla nizamlanmayıb. Nəzərə almaq lazımdır ki, mühasibat hesabatının auditori xarici ölkə modelinə əsasən həyata keçirilir. Nəticədə mühasibat uçotunun özünün tərtibi auditori aparılan təşkilatın daxili işidir. Bu zaman onun tətbiq etdiyi metodlar əgər mühasibat hesabatlarını düzgün əks etdirməyə imkan yaradırsa, auditori aparılan təşkilatın fəaliyyəti düzgündür.

Auditorlar maliyyə (mühasibat) hesabatlarının doğruluğu haqqında öz rəylərini ifadə edirlər. Doğruluq dedikdə mühasibat hesabatı göstəricilərinin düzgünlük dərəcəsi başa düşülür ki, beləliklə auditori həyata keçirilən təşkilatın fəaliyyəti haqqında düzgün nəticə çıxarmağa, eləcə də bu nəticələrə söykənən əsaslı qərarlar qəbul etməyə imkan yaradır.

Maliyyə hesabatlarının auditorinin əsas vəzifəsi subyektin hesabatının müəyyən edilmiş meyarlara və hamılıqla qəbul edilmiş mühasibat uçotunun qaydalarına uyğunluğu haqqında rəy verilməsi məqsədilə bu hesabatı yoxlamaqdan ibarətdir. Hesabatı yoxlanılan şirkət tərəfindən dəvət olunmuş kənar auditorlar aparırlar. Beləliklə maliyyə hesabatlarının auditori əsasən ümumi maliyyə hesabatlarının (yoxlanılan və kəmiyyət qiyməti verilən əsas informasiyaların) müvafiq meyarlara uyğunluq dərəcəsini müəyyənləşdirmək üçün aparılır. Belə meyarlar hamı tərəfindən qəbul olunmuş mühasibat prinsipləridir. Ancaq Mövcud olan təsərrüfat sistemlərinin

mühasibatlığına xas olan əsaslarda maliyyə hesabatının auditinin keçirilmə təcrübəsi də mövcuddur.

Maliyyə hesabatı dedikdə ən ümumi halda mənfəət və zərər haqqında hesabat, mühasibat balansı, pul vəsaitlərinin hərəkəti və s. bunlara istinad edilən digər sənədlər nəzərdə tutulur.

Bu hesabatın auditinin keçirilmə zəruriliyi və məqsədəuyğunluğu onun dərc edilən və geniş istifadəçi kütləsinə (kreditorlara, dövlət orqanlarına, səhm sahiblərinə və başqalarına) göndərilən nəticələrdən ayrı-ayrı qrupların müəyyən məqsədləri üçün ondan istifadə etmələridir. Buradan da belə bir nəticəyə gələ bilərik ki, auditorun auditini yerinə yetirməsi, həmçinin bütün istifadəçilərin etibar edəcəyi rəy verməsi variantı istifadəçilərin hər birinin şəxsən özü tərəfindən yoxlamaların keçirilməsi variantına nisbətən daha əlverişli hesab edilir.

Belə ki, maliyyə hesabatlarının auditini zamanı yoxlamaların məqsədi maliyyə hesabatlarında və mühasibat uçotunda təsərrüfat əməliyyatlarının əks etdirilməsinin düzgünlüyünü müəyyənləşdirməkdən ibarətdir.

Maliyyə hesabatlarının auditinin nəticələri dərc edilərək geniş istifadəçi dairəsinə, yəni- dövlət tənzimləmə orqanlarına, kreditorlara, səhm sahiblərinə və başqalarına göndərilir.

Səmərəliliyə nəzarət müasir dövrdə dünyanın inkişaf etmiş ölkələrində dövlət maliyyə nəzarət orqanlarının fəaliyyətinin əsas istiqamətlərindən biridir. Əsas məqsəd kimi dövlət vəsaitlərindən istifadənin iqtisadi səmərəsini müəyyənləşdirmək, eləcə də büdcə vəsaitlərindən istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsi götürülür. Sadəcə əsaslandırılmış və məqsədli büdcə vəsaitlərindən istifadəyə deyil, həmçinin son nəticəyə nail olmağa istiqamətlənmiş büdcə sistemlərində səmərəliliyə nəzarət daha çox vüsət alır.

“Səmərəlilik auditı” termini yaranmamışdan əvvəl maliyyə nəzarəti nəzəriyyəsində “hərtərəfli təftiş” terminindən istifadə olunurdu ki, bu da bir təşkilatın tərkibində olan bir çox bölmələri əhatə edirdi. Bu zaman baş təşkilat və onun tərkibində olan bölmələrin fəaliyyəti yoxlanılırdı. Bu təftişin məqsədi təşkilatın bölmələrinin keyfiyyətinin yoxlanılması ilə yanaşı onların maliyyə iqtisadi fəaliyyətini müəyyənləşdirmək idi. Təftişin bu növü çox əmək tələb edəndir, lakin nadir hallarda, təşkilatın bölmələrinin fəaliyyətinə yuxarı idarətmə orqanları tərəfindən lazimi rəhbərlik edilmədiyi haqqında məlumatlar olduqda tətbiq edilir.

Səmərəlilik auditinin məqsədləri kimi aşağıdakılar göstərilir:

- Nəzarətdə olan obyektlərin fəaliyyətindəki pozuntuların və problemlərin aşkarlanması,
- Dövlət funksiyalarının yerinə yetirilməsi üzrə icra hakimiyyət orqanlarının fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi,
- Regional büdcə vəsaitlərindən və digər dövlət resurslarından istifadə üzrə səmərəliliyin analizi və qiymətləndirilməsi,
- İcra hakimiyyəti orqanlarının və dövlət resurslarından istifadə edənlərin fəaliyyətinin səmərəliliyinin optimallaşdırılması üzrə əsaslı təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanması.

Səmərəlilik auditinin predmetlərinə isə bunlar aiddir :

- Dövlət hakimiyyət orqanları və ya büdcə vəsaitləri alanların fəaliyyət və funksiyaları,
- Dövlət müqavilələrinə, dövlət tapşırıqlarının realizasiyasına , məqsədli proqramlara ayrılan büdcə vəsaitləri,
- Dövlət mülkiyyəti eləcə də, təbii və digər dövlət resursları,
- Büdcələrarası və beynəlxalq münasibətlər,
- Dövlət resurslarının idarəedilməsinin ayrı-ayrı vacib məsələləri,

-Büdcə prosesinin icrasının təşkili.

Yoxlamaların mümkün olan mövzu və obyektlərinin müəyyən edilməsi zamanı aşağıdakı meyarlardan istifadə olunur:

-Haqqında söhbət gedən mövzunun ictimaiyyət üçün vacibliyi, sosial-iqtisadi əhəmiyyəti

-Nəzərdən keçirilən sferada risklərin mövcudluq dərəcəsi (bu zaman risk dedikdə yoxlanılan təşkilatın maliyyə itkilərinə ,ziyan vurulmasına , eləcə də üzərinə qoyulmuş funksiya və ya proqramın icrasının mümkünsüzlüyünə və beləliklə dövlət vəsaitlərindən səmərəli istifadə edilə bilməməsinə səbəb ola biləcək hər hansı bir amilin mənfi təsiri başa düşülür.

-Yoxlamaların mümkün nəticələrinin qiymətləndirilməsi

-Yoxlama obyektlərində istifadə olunan dövlət vəsaitlərinin həcmi

-Həmin obyektlərdə yuxarıda göstərilən yoxlamaların keçirilməsi

-Nəzarət orqanlarının resurslarının mövcudluğu

Planlaşdırma mərhələsində yoxlanılan obyektlərin əvvəlcədən öyrənilməsi həyata keçirilir. Lazım olan informasiyaların toplanılması yoxlama obyektinə və predmetinə haqqında hərtərəfli təsəvvür yaratmaq məqsədilə aparılır.

Planlaşdırma son nəticədə yoxlamaların keçirilməsi üçün hazırlanmış proqramdır. Bu proqramda yoxlamanın məqsədi yoxlama obyektlərinin və sualların siyahısı, yoxlamanın keçirilmə metodikasının təsviri , yoxlamaların gedişində istifadə olunan dövlət vəsaitlərinin səmərəliliyinin qiymət meyarları, onların mənbələri, yoxlamaların əsas mərhələləri və qrafiki, yoxlamaların nəticələri haqqında hesabatın təqdim edilmə müddəti qısa və dürüst olmalıdır.

Proqramın hazırlandığı vaxt nəzərə alınan və nəzarət zamanı cavabı tələb olunan nümunə suallar aşağıdakılardır.

-Dövlət tədarükü haqqında qanunvericiliyin tələblərinə nəzarət obyektı tərəfindən əməl olunurmu?

-Nəzarət obyektı müvafiq qiymətə və müvafiq keyfiyyətdə lazımi miqdarda lazımi resurslar əldə edə bilirmi?

-Nəzarət obyektı əldə etdiyi resursları lazımi şəkildə mühafizə edib saxlaya bilirmi?

-Nəzarət obyektı lazım olmayan işlərin təkrar olunmasından çəkinirmi?

-Nəzarət obyektı lazımi miqdarda və lazımi keyfiyyətdə vaxtında istehsalı üçün optimal miqdarda resurslardan istifadə edirmi?

-Nəzarət obyektı resursların əldə olunması, mühafizəsi, onlardan istifadə məsələlərini nizamlayan normativ hüquqi aktların və qanunvericiliyin tələblərini yerinə yetirirmi?

-Nəzarət obyektı hesabatı təqdim etmə, qənaətlilik və monitoring üçün daxili nəzarət sistemində malikdirmi?

-Nəzarət obyektının respublika büdcəsinin vəsaitlərindən istifadəsi haqqında hesabatlarda əks etdirdiyi məhsuldarlıq və qənaəçilik göstəriciləri doğrudurmu?

Yoxlamalar zamanı səmərəliliyin iki növü nəzərdə tutulur:

1. Yoxlama obyektinin fəaliyyətinin nəticələrini birbaşa xarakterizə edən göstəricilər
2. Fəaliyyətin sosial nəticələrinə dolayı yolla təsirini əks etdirən göstəricilər

Birbaşa nəticələrin qiymətləndirilməsi məqsədilə son nəticələrin əldə edilməsi üçün cəlb edilmiş maddi, əmək, maliyyə və digər resursların istifadəsinin səmərəlilik göstəriciləri tətbiq edilir. Bu zaman edilmiş məsrəflərlə əldə olunan nəticələr arasındakı nisbət səmərəlilik göstəricisi adlanır.

Dolayısı ilə yoxlama obyektinin nəticələrini xarakterizə edən göstəricilər bütövlükdə cəmiyyət üçün nəticəni ifadə edir. Bu göstəricilər qrupu əsasında büdcə xidmətlərinin bu xidməti alanlar üçün təqdim olunma nəticələrinin qiyməti veriləcəkdir. Məsələn, meşə təsərrüfat fəaliyyətində səmərəliliyin qiymət

göstəriciləri meşələrin bərpası işləri, yanğından mühafizə və s. Səviyyəsidir. Fəaliyyətin bütün sferalarında hər bir göstərici üçün normativ ölçü müəyyənləşdirilməlidir.

1.2.Səmərəlilik auditinin məzmunu və prinsipləri

Səmərəlilik auditı-dövlət maliyyə nəzarət forması olub dövlət funksiyalarını icra edənlərin işinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi, dövlət resurslarından istifadə edənlərin fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılması üçün təklif və tövsiyələrin işlənilməsini təmin edir.

Səmərəliliyə nəzarət müstəqil nəzarət tipi kimi XX əsrin 60-cı illərində İsveçdə həyata keçirilmiş, daha sonralar isə digər ölkələrin iş praktikasında tətbiqinə başlanılmışdır. Bu nəzarət tipindən müvəffəqiyyətli istifadə olunması onun mahiyyətini müəyyən edən müddəaların Lima bəyannaməsinə daxil edilməsi imkanı yaratmışdır. Bu bəyannamədə deyilir ki, “Auditin 2 tipinə (uyğunluq və maliyyə hesabatı) əlavə olaraq digər az vacib olmayan audit tipi – səmərəliliyin auditı də mövcuddur. Auditin bu tipi dövlət maliyyə resurslarının idarəedilməsinin icrasının , məhsuldarlığın, qənaətçiliyin və nəticədə səmərəliliyin yoxlanılmasına yönəldilmişdir. Səmərəlilik auditı həm spesifik maliyyə fəaliyyətini , həm dövlət fəaliyyətinin bütün spektrlərini, eləcə də təşkilati və inzibati sistemləri əhatə edir. Beləliklə səmərəliliyə nəzarət dövlət, regional və sahələrarası proqramların yerinə yetirilməsi, həmçinin müvafiq dövlət xidmətlərinin göstərilməsinə ayrılmış büdcə vəsaitlərindən səmərəli şəkildə istifadə edildiyini müəyyənləşdirmək məqsədilə dövlət orqanlarının fəaliyyətinin yoxlanılmasını tələb edir.

Audit nəzarəti və onun səmərəliliyini təsərrüfat-maliyyə nəticələrinin səmərəliliyinin qiymətləndirilmə metodikasında³ və elmi-texniki fəaliyyətin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi metodikasında nəzərdən keçirə bilərik. Belə ki, təsərrüfat-maliyyə nəticələrinin səmərəliliyinin qiymətləndirilmə metodikası dedikdə-təsərrüfat-maliyyə nəticələri, onların qiymətləndirilməsi üçün lazım olan bir çox sintetik göstəricilər başa düşülür. Müəssisələrin istehsal fəaliyyətinin spesifik xüsusiyyətləri onların təsərrüfat-maliyyə nəticələrinin qiymətləndirilməsi zamanı mühüm göstəricilər kimi qiymətləndirilir.

Bu zaman təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin qiymətləndirilmə və ekspertizası ilk öncə idarəetmə metodları ilə əlaqələndirilməlidir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində yeni forma və metodların tətbiqi son nəticə olaraq əsas göstərici kimi mənfəəti ön plana çəkir. Başqa sözlə desək, hər bir müəssisə mənfəətini artırmaq məqsədilə məsrəflərin azaldılması, gəlirlərin artırılması, keyfiyyətin yüksəldilməsi, məhsul çeşidinin çoxaldılması hesabına rəqabət şəraitində istehlak bazarında müvafiq yer tutmağa çalışır. Bu zaman auditor təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin nəticələrini ekspertiza edərkən ilk növbədə müəssisənin təsərrüfat ilində əldə etdiyi mənfəətin hansı amillər hesabına yarandığını keyfiyyət və kəmiyyət baxımından qiymətləndirməlidir. Keyfiyyət baxımından mənfəətin qiymətləndirilməsi dedikdə müəssisənin cari ildə əldə etdiyi mənfəətin sabit artım dinamikası və satışdan əldə edilən gəlirin artım dinamikasının keyfiyyətli məhsul istehsalı ilə uyğunluğu başa düşülməlidir. Keyfiyyət baxımından qiymətləndirmə zamanı auditorun sadə arifmetik üsuldən istifadə etməsi daha məqbul sayılır. Kəmiyyət baxımından mənfəətin qiymətləndirilməsi dedikdə isə, ekspertiza edilən müəssisənin mənfəətinə cari təsərrüfat ilində miqdar baxımından təsir edən amillər, həmçinin istehsala çəkilən məsrəflərin azaldılması, gəlirlərin artırılması, keyfiyyətin yüksəldilməsi, məhsul

³ Audit fənnindən proqram, Azərbaycan Dövlət Aqrar Universiteti, Gəncə-2016, Mövzu 4, səh 44.

çeşidinin çoxaldılması hesabına satışdan əldə edilən gəlirlərin mənfəətə mütləq və nisbi baxımdan təsirinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi başa düşülür. Bu zaman da sadə arifmetik üsullar tətbiq oluna bilər. Müəssisənin səmərəliliyinin əsas göstəricisi mənfəət hesab edildiyi üçün auditor iqtisadi təhlilin metod və üsullarından istifadə edərək mənfəətlə əlaqəli göstəriciəri qiymətləndirir. Bu zaman üç sintetik göstəricinin nisbəti müəyyən edilir. Bunlar mənfəət, məhsul satışından əldə edilən gəlir, məsrəf göstəriciləridir.

Hər şeydən əvvəl bu onunla izah olunur ki, səmərəliliyin və maliyyə nəticələrin əsas göstəricisi hesab olunan mənfəətə ümumiləşdirici qiymət verilməsi zamanı həmin amillərin nə dərəcədə rol oynadığı müəyyən edilməlidir.

Müəssisənin təsərrüfat maliyyə nəticələrinin qiymətləndirilməsi zamanı bir sıra metodlardan istifadə oluna bilər, məsələn, mənfəətə düşən ümumi məsrəflər nisbəti, əsas istehsal fondlarının mənfəətə nisbəti, məsrəflərin strukturundakı ayrı-ayrı xərc maddələrinin mənfəətə nisbəti və s.

Audit yoxlama-ekspertiza işlərində maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti və onun səmərəlilik göstəricilərinin qiymətləndirilməsinin mühüm məsələlərdən biri də resurslardan səmərəli şəkildə istifadə olunmasının qiymətləndirilməsi olmalıdır. Təcrübədə əmək məhsuldarlığının və məhsul istehsalının artırılmasının qeyri-səmərəli yolla təmin olunması məqsədəuyğun hesab edilmir. Beləliklə, məhsul istehsalına çəkilən xərclərin daim aşağı salınması ancaq elmi-texniki tərəqqinin nəticələri ilə əldə edilməlidir. Resursların səmərəli istifadəsi dedikdə isə, əmək resurslarının, maddi resursların (ehtiyat hissələri, xammal, material) və istehsal vasitələrinin məqsədli istifadəsi başa düşülür. Resurslardan səmərəli istifadənin qiymətləndirilmə meyarları müxtəlif olsa da, onlar arasında optimal əlaqənin müəyyən edilməsi, resurslardan səmərəli istifadənin ümumiləşdirici göstəricisi hesab edilə bilər. Optimal əlaqələndirilmə zamanı sadə arifmetik hesablama üsulundan istifadə olunur.

Elmi-texniki fəaliyyətin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi metodikasını da audit nəzarətinin əsas istiqamətlərindən biri hesab olunur və tədqiqat işlərində tətbiq edilən elmi təkliflərin səmərəliliyini bütövlükdə ön plana çəkir. Elmi-texniki nəticələrin qiymətləndirilməsi zamanı qiymətləndirmə meyarlarını müəyyən etmək lazımdır. Mürəkkəb kompleks sistem hesab edilən elm sisteminin bütövlükdə əhəmiyyəti onun fəaliyyətinin ayrı-ayrı predmetlərinin səmərəliliyi ilə bilavasitə bağlıdır. Əsasən elmi tədqiqat iki istiqamətdə aparılır:

-Yeni texnika və texnologiyanın yaradılması

- İdarəetmənin təkmilləşdirilməsi

İdarəetmənin təkmilləşdirilməsi üçün onun fəaliyyətinin əvvəlcədən kompleks şəkildə qiymətləndirilməsi vacibdir. Ümumiyyətlə, dünyanın qabaqcıl ölkələrində hazırda idarəetmə konsaltinqi geniş tətbiq edilir. Konsaltinq tövsiyə etmə, məsləhət vermə deməkdir. Bu zaman əsas məqsəd kimi idarəetmə yolu ilə müəssisənin səmərəli işləməsi götürülür.

SSRİ-də müəssisələrin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi zamanı elmi-tədqiqat işlərində tətbiq edilən müxtəlif sistemlərdən geniş istifadə olunurdu. O dövrdə hətta vahid qiymətləndirmə metodu da mövcud idi ki, bu metod Dövlət Elm və Texnika Komitəsi tərəfindən təsdiq edilmişdir. Ancaq bu sistemin əsas nöqsanı o idi ki, onun tətbiqi əksər hallarda formal aparılmalı idi. Əlbəttə ki, həmin qiymətləndirmə metodları hal-hazırda müəyyən edilmiş tələblərə cavab verə bilməz.

Öz iqtisadiyyatının yenidən təşkili yolunda addımlayan respublikamızda İdarəetmə konsaltinqi müxtəlif fəaliyyət sahələrində və xüsusilə də istehsalat sahələrində geniş tətbiq olunur. Cəmiyyət həyatının yeniləşdirilməsi, istehsalatın dirçəlməsi, innovasiya fəaliyyətinin dərinləşdirilməsi və genişləndirilməsi şəraitində öz əhəmiyyətlik dərəcəsini qismən və ya tamamilə itirmiş qiymətləndirmə

metodlarından istifadə etmək artıq qeyri-mümkündür. Elmi işlərin ayrı-ayrı istiqamətlərindəki nəticələrin, innovasiya səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi zamanı qabaqcıl təcrübələrdən istifadə edilməsi olduqca əhəmiyyətlidir.

Elmi-texniki nəticələrin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində əsas meyar kimi kəmiyyət və keyfiyyət amili nəzərə alınır.⁴ Kəmiyyət meyarlarının tətbiq olunması çətin olduğu üçün keyfiyyəti müəyyənləşdirən meyarlar bu halda daha əhəmiyyətli hesab olunur. Qiymətləndirmə sisteminin kompleksliyi üçün vacib şərtlərdən biri məhz elə elmi-texniki nailiyyətlərin səmərəliliyinin kəmiyyət və keyfiyyət göstəricilərinin vəhdəti hesab edilir. Komplekslik göstəricilərin sistemləşdirilməsinin prinsiplərindən bilavasitə asılıdır. Qiymətləndirmə prosesində bütün göstəricilər dinamikada və biri-birindən asılı müqayisə olunmaqla təhlil edilməlidir. Göstəricilərin qarşılıqlı əlaqə mexanizmi fəaliyyətin xarakterindən və onun xüsusiyyətlərindən asılı olaraq seçilməlidir.

Yuxarıda göstərilənlərə əsaslanaraq belə nəticəyə gələ bilərik ki, elmi əməyin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi keyfiyyət və kəmiyyət meyarları sintezində aparılmalıdır. Elmi-tədqiqat işlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və təhlilinin kəmiyyət tərəfi onların əhəmiyyətinin meyarından, keyfiyyət tərəfi isə əsas meyarların seçilməsindən asılıdır.

Elmi-texniki nəticələrin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində tətbiq olunan metodlardan digəri isə inteqral metodudur. Formal statistik yanaşma inteqral göstəricilərin qurulma metodlarının əsasını təşkil edir və burada da ekspertlərin rəyi əsas götürülür. Bu metod riyazi ifadələrin işlədilməsi ilə bağlıdır. Beləliklə, elmi-tədqiqat fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi zamanı göstəricilər sistemi tətbiq edilməli, bu sistemin dərin və hərtərəfli kompleks təhlili aparılmalıdır.

⁴ Abbasov İ. M. "Audit" dərslik, Bakı-2007, 530 səh.

Elmi-texniki fəaliyyətin nəticələrinin qiymətləndirmə metodlarının müqayisəli təhlili göstərir ki, səmərəliliyin qiymətləndirilməsi aşağıda göstərilən prinsiplərə əsaslanmalıdır:⁵

- Qiymətləndirmə obyekt-elmi əməyin son nəticəsidir;
- Qiymətləndirmə metodu-keyfiyyət və kəmiyyət meyarlarının təhlilinin sintezidir;
- Qiymətləndirmə meyarları- elmi əməyin,onun məhsulunun iqtisadi xüsusiyyətlərini əks etdirir.

Keyfiyyət parametrləri ekspert qiyməti əsasında, kəmiyyət parametrləri isə obyektiv göstəricilərə əsasən rəqəmlər əsasında müəyyən edilir. Göstərilənləri nəzərə alıb qiymətləndirmə üçün vacib hesab edilən əsas məsələni belə ifadə edə bilərik: Elmi-texniki fəaliyyət çoxsahəli və çoxşaxəli mürəkkəb proses olduğu üçün elmi fəaliyyətin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi də sistemli yanaşma tələb edir. Elmi-texniki tədqiqatın nəticələrinin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin audit yoxlamasına tətbiqinin qiymətləndirilməsi zamanı aşağıdakı sadələşdirilmiş və ümumiləşdirilmiş göstəricilər sistemindən istifadə etmək olar:

- işçilərin ümumi sayı;
- müəssisələrin elmi-tədqiqat işlərinin ümumi xərcləri (tətbiqi tədqiqatların xərcləri, fundamental tədqiqatların xərcləri, təcrübi işlərin xərcləri);
- müəssisələrin əsas fondlarının dəyəri;
- hər bir işçiyə düşən maddi aktivlərin dəyəri;
- hər bir işçiyə düşən xərclər;
- ixtiraların tətbiqi zamanı əldə edilən iqtisadi səmərə, elmi-tədqiqat işlərinin nəticələrinin tətbiqi zamanı əldə edilən illik səmərə;

⁵ V. T. Novruzovun elmi redaktəsi ilə, " Audit " Ali məktəblər üçün dərs vəsaiti, Bakı, Azərneşr -2011, səh 8-22.

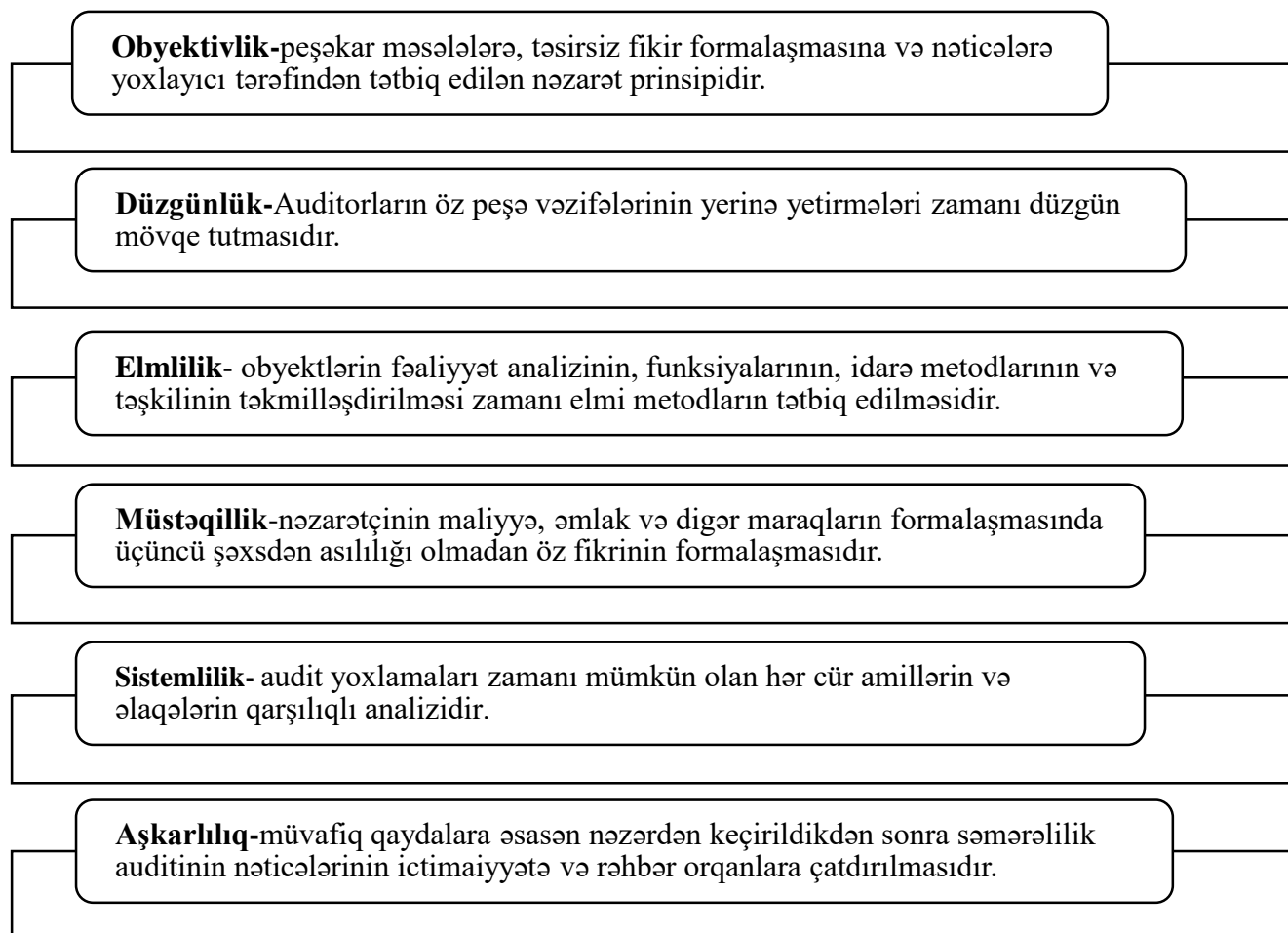
- qəbul edilmiş müsbət qərarların, müəllif şəhadətnamələrinin sayı, ixtira üçün verilmiş ərizələrin sayı, patentləşdirilən ixtiraların sayı, tətbiq edilən ixtiraların sayı, satılan lisenziyaların sayı;
- elmi-yaradıcı kadrların hazırlanma vəziyyəti;
- elmi-tədqiqat işlərinin nəticələri və işləmələri üzrə əldə olunan illik səmərə.

Yoxlamalar zamanı əsas göstəricilər üzrə müəssisələrin fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi, eləcə də elmi-texniki səviyyəsinin müəyyən edilməsi mümkündür.

Auditorların peşə etikasının Milli məcəlləsinə əsasən auditor qarşısındakı məqsədlərə nail olmaq üçün auditor etikasının əsas prinsiplərini yerinə yetirməlidir. Prinsiplər- hər bir sistemin formalaşması, təkmilləşməsi və fəaliyyəti əsasında qurulan ilkin başlanğıcdır. Səmərəlilik auditinin prinsipləri isə onun yüksək nəticəliliyini, qənaətliliyini, təsirliliyini təmin etməlidir. Bu prinsiplər aşağıdakı kimi ifadə olunur:

Obyektivlik- yəni bütün subyektiv qiymət və prioritetlərin aradan qaldırılması. Başqa sözlə desək, auditorlar ədalətli olmalı, səhv qənaətin , səhv təsəvvürlərin və ya başqa amillərin onun obyektivliyinə təsir etməsinə yol verməməlidir. Auditor peşə biliklərini hər zaman inkişaf etdirməli, sifarişçilərə lazımı qayğı, səriştə, məsuliyyətli xidmət göstərməlidir. Eləcə də, auditorlar biliklərin elə səviyyəsinə malik şəxs olmalıdır ki, sifarişçiyə qanunvericiliyə uyğun olaraq audit xidmətlərinin göstərilmə prinsiplərindəki və auditor təcrübəsindəki ən son dəyişikliklərin nəzərdə tutulması ilə xidmət göstərilməsinə sifarişçinin şübhəsi olmasın.

Obyektiv qərarların və nəticələrin müəyyən olunmasında auditorlar onlara mənfi təsir göstərən şəxslərdən uzaq olmalı, müəyyən məsələlər üzrə son sənədlərinin tərtibi zamanı subyektiv fikirlərlə razılaşmamalı , öz obyektiv fikrini bildirməlidirlər.



Sxem 1.1.Səmərəlilik auditinin prinsipləri⁶

Obyektivlik bir çox məsələlərə, nəticələrə və təsirsiz fikir formalaşmasına yoxlayıcıların tətbiq etdiyi nəzarət prinsipidir. Belə ki, yoxlayıcılar bütün yarana biləcək hallara və real faktlara obyektiv baxmalıdırlar. Yoxlayıcı tərəfindən alınan nəticələr və irəli sürülən tövsiyələr üçün obyektiv əsas ancaq kiyafət həcmli informasiya ola bilər.

⁶ prof. D.A.Bağirovun elmi redaktəsi ilə, «Maliyyə nəzarəti və audit» Ali məktəblər üçün dərslik, Bakı-2013, Mövzu 5, səh 50.

Yoxlamalar planlaşdırılan və keçirilən zaman yoxlayıcı professional skeptisizm göstərməli və başa düşməlidir ki, yoxlamalar zamanı bəzi hallar yoxlanılan maliyyə məlumatlarını təhrif edə bilər.

Düzgünlük - Auditorlar öz peşə vəzifələrinin yerinə yetirilməsi zamanı doğru mövqe tutmalıdır. Hüquqi və fiziki şəxslərin, məhkəmə, vergi və digər sifarişçilərin maraqlarını müdafiə edərkən auditorlar əmin olmalıdır ki, onun tərəfindən müdafiə olunan maraq düzgündür. Bu zaman auditorlara məlum olarsa ki, onun tərəfindən müdafiə olunan maraq mövcud qanunvericiliyin tələblərinə uyğun deyildir, dərhal müdafiədən imtina etməlidir;

Elmlilik- yəni audit obyektinin fəaliyyət analizinin, funksiyalarının , onun idarə metodlarının və təşkilinin təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələr sintezinin elmi metodlarının tətbiqi;

Müstəqillik- nəzarətin əsas prinsiplərindən biri hesab olunur. Nəzarətin maliyyə, əmlak və digər maraqların formalaşmasında öz fikri olmalıdır. Və ya üçüncü şəxsdən heç bir asılılığı olmamalıdır

Lima bəyannaməsində əsas prinsip belə formalaşmışdır:

-Nəzarət orqanları nəzarətin müstəqilliyini pozan hər hansısa bir müdaxiləyə yol verməməlidirlər.

-Nəzarət orqanlarının öz vəzifələrini yerinə yetirməsi üçün funksional və təşkili müstəqilliyi olmalı və nəzarət zamanı bu müstəqilliyi məhdudlaşdıran hallara yol verməməlidirlər.

-Nəzarət orqanlarının fəaliyyəti müəyyən prioritetlər və onlara əsasən təsdiqlənmiş plan və proqramlardan asılı olmayan nəzarət metodları ilə həyata keçirilməməlidir

-Nəzarətin yekunu əsasında çıxarılan nəticə və təkliflərin dəyişdirilməsi üçün nəzarət orqanlarına aparılan nəzarətin imtinası üçün öhdəlik həvalə edilə bilməz.

-Nəzarət orqanı işçilərinin obyektivlik və sərbəstliyi əsasında psixoloji, siyasi, ideoloji səbəblərə görə, eləcə də maliyyə və əmlak maraqları əsasında təsir göstərən hər hansısa bir əlaqəyə yol verməməlidirlər.

-Nəzarət müddətində nəzarət obyektində işləyən nəzarət orqanları işçilərinin nəzarətdə iştirakına icazə verilmir.

-Nəzarət orqanlarının işçilərinin sərbəstliyi şübhə doğurursa, o dərhal başqa nəzarət orqanına keçirilməlidir.

Sistemlilik-yəni audit obyektinin fəaliyyəti zamanı mümkün olan hər cür amillərin və əlaqələrin analizi;

Aşkarlılıq-müvafiq qaydalara əsasən nəzərdən keçirildikdən sonra səmərəlilik auditinin nəticələrinin ictimaiyyətə və rəhbər orqanlara çatdırılmasıdır.

1.3. Auditin təşkilinin normativ hüquqi əsasları

Respublikamızdakı idarə və müəssisələrdə icra edilən təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud olan qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olması, onun şəffaflıq və dəqiqliyinin təmin edilməsinə nəzarət auditin mümkün qədər geniş tətbiq olunmasını vacib şərt hesab edir.

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətlərinin təşkili, auditorların hüquq və vəzifələri, bu xidmətin həyata keçirilməsinin hüquqi əsasları “Audit xidməti haqqında” qanunla müəyyənləşdirilir. Qanun hüquqi tabeliyindən və mülkiyyət forması asılı olmadan respublika ərazisində yerləşən idarələrə, təşkilatlara və müəssisələrə şamil olunur. Audit xidməti dedikdə müqaviləyə uyğun şəkildə maliyyə-təsərrüfat sahəsində göstərilən xidmətlər başa düşülür. Bu xidmətlər ekspertizalar, yoxlamalar, təhlillər apararaq yazılı rəy vermək, həmçinin mühasibat uçotunu yaratmaq, hesabatların dürüstlüyünü təsdiqləmək və digər xidmətlər aiddir.

Göstərilənləri nəzərə alıb hesab edə bilərik ki, ölkəmizdə bazar iqtisadiyyatı münasibətlərinin möhkəmlənməsi və iqtisadi islahatların həyata keçirilməsi şəraitində iqtisadi nəzarətin, həmçinin audit xidmətinin hərtərəfli inkişaf etməsi və bu zəmində olan normativ-hüquqi sənədlərdən geniş istifadə olunması çox vacib amil hesab edilir.

Hal-hazırda Azərbaycan Respublikasında audit xidmətini audit təşkilatları sərbəst auditorlarla birlikdə həyata keçirirlər ki, bu da qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun olaraq aparılır. Sərbəst auditorlar dedikdə Auditorlar palatasının lisenziyasına əsasən respublika ərazisində bu xidməti göstərərək fiziki şəxs başa düşülür. Aşağıda göstərilən şərtlər Azərbaycan Respublikası ərazisində sərbəst auditor hüququ qazanmaq üçün lazım olan tələblərdir⁷: (maddə 6)

1. Bu şəxs Azərbaycan Respublikası vətəndaşı olmalıdır;
2. Məhkəmənin qüvvədəki qərarına əsasən təsərrüfat -maliyyə sahəsi üzrə vəzifələr tutmaq, həmçinin nəzərdə tutulan fəaliyyət sahəsilə məşğuliyyət hüququndan məhrum olunmamaq və ya belə cəza növü ilə bağlı olan məhkumluğun qanunvericiliklə müəyyənləşdirilmiş qaydada ödənilməsi;
3. mühasibat uçotu, maliyyə və hüquqşünas ixtisası üzrə ali təhsilin olması, göstərilən ixtisas üzrə ən azı üç illik iş stajına malik olması;
4. Sərbəst auditorlar cinayət törətmək üzrə məhkum edilmiş eləcə də, məhkumluq müddətini bitirməmiş şəxslər ola bilməz;
5. Öz ölkələrində audit xidmətlərilə məşğul olan və bu hüququn verildiyi xarici ölkə vətəndaşları Auditorlar Palatasının icazəsilə bu hüquqdan respublika ərazisində də istifadə edə bilərlər.

⁷ «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu, Maddə 6.

Audit adı almaq üçün Auditorlar Palatasının əsasnaməsinə uyğun olaraq imtahanlar təşkil olunur ki, bu da Palata tərəfindən təyin olunan komissiya ilə aparılır.

Audit təşkilatları Auditorlar Palatasının lisenziyasına uyğun olaraq ölkə ərazisində audit xidməti göstərmək hüququnda olan və nizamnaməyə görə tək fəaliyyət sahəsi məhz xidmətin bu növü hesab edilən hüquqi şəxs başa düşülür. Bu təşkilatın yaranması üçün isə ən azı sərbəst auditor olmalıdır.

Qanunvericiliyə uyğun olaraq aşağıda göstərilən hüquqlar sərbəst auditor və audit təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuşdur⁸:

- Sifarişçilərlə bağlanmış müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq aparılan auditin forma və metodlarını qanunvericiliyə əsasən sərbəst müəyyənləşdirmək;
- Sifarişçilərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətilə əlaqədar olan bütün sənədləri ilə tanış olmaq, yoxlamaq üçün onları almaq, həmçinin audit üçün lazımlı məlumatları almaq;
- Göstərilən auditor xidmətləri zamanı müəyyən edilən nöqsanlar haqqında dövlət orqanlarının sifarişlə onların qarşısında məsələ qaldırmaq;
- Sifarişçilərin rəhbərliyindən və işçilərindən yazılı şəkildə izahat almaq;
- Auditin keçirilməsi zamanı müqaviləyə uyğun şəkildə başqa auditorları cəlb etmək;
- Təsərrüfat subyektləri tərəfindən audit yoxlamalarının keçirilməsi üçün lazım olan sənədlərin təqdim edilməməsi zamanı audit yoxlamasının keçirilməsindən imtina etmək;

Audit təşkilatları öz vəzifələrini lazımı şəkildə yerinə yetirə bilmədikdə Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun şəkildə əmlak məsuliyyətinə

⁸ «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu, Fəsil 3, Maddə 12.

cəlb oluna bilər. Həmçinin audit yoxlamaları zamanı sifarişçilər üçün də müvafiq məsuliyyət nəzərə alınmışdır.

Audit xidməti bir növ sərbəst xidmətdir, digər tərəfdən isə audit təşkilatları yoxlanıaların məzmunu, aparılma müddətləri, məsləhət xidmətlərinin həcmi, ödəniş məbləğlərini və qaydasını həmçinin, tərəflərin məsuliyyətini nəzərə alaraq sifarişçi ilə bağlanmış müqaviləyə əsasən fəaliyyət göstərirlər. Sifarişçi auditorların peşə vəzifələrinin normal qaydada və keyfiyyətlə yerinə yetirməsi üçün lazım olan şəraitin yaradılma məsuliyyətini daşıyır. Auditorlar öz müştərilərindən və bu işdə maraqlı olan üçüncü şəxslərdən asılı deyildir.

Audit təşkilatları tərəfindən bağlanmış müqavilənin şərtlərinin yerinə yetirilməsi audit rəyinin təhvil-qəbul aktına əsasən müəyyən edilir. Audit rəyi müəyyən edilmiş formaya uyğun tərtib edilir və auditor seçərkən təsərrüfat subyektlərinə sərbəstlik verilir. Belə ki, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətilə bağlı olan bütün məsələlərdə təsərrüfat subyektləri sərbəst, eləcə də audit təşkilatları ilə müəyyən müddətdə müqavilələr bağlamaq hüququna malikdirlər. Belə müqavilələr yoxlama xarakteri daşıyarsa, auditorlar tərəfindən yoxlamamanın nəticələrinə əsasən müəyyən edilmiş qaydada akt tərtib edilir.

Sərbəst fəaliyyət göstərmək istəyən bütün fiziki şəxslər və eyni zamanda da hüquqi şəxslər, yəni auditor firmaları fəaliyyət göstərə bilmək üçün sahibkarlıq fəaliyyətinin bütün subyektləri kimi dövlət qeydiyyatından keçməli, audit fəaliyyəti üçün lisenziya almalı, sərbəst auditor və audit təşkilatı kimi dövlət reyesterində qeydə alınmalıdır.

Ölkəmizdə audit nəzarətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi və dünya standartlarına uyğunlaşdırılması hal-hazırda lazımi hal hesab edilir. Belə ki, müasir dövrdə inzibati-amirlik sistemində əsaslanmış bir çox iqtisadi nəzarət qurumlarının təkmilləşdirilməsi də öz növbəsində vacib amil hesab olunur. Nəticə etibarilə, audit xidməti bazar iqtisadiyyatının məhsulu hesab edilir, onun yaradılması və fəaliyyət

göstərməsi isə təqdirəlayiq bir hadisə kimi qəbul edilməlidir. Onu da qeyd edək ki, müasir dövrdə audit xidməti həmçinin iqtisadi-hüquqi nəzarət sisteminin yüksək pilləsi kimi qəbul olunur.

Son illərdə respublikamızda müstəqil audit nəzarət sisteminin qurulması, auditor kadrların hazırlanması, onların hüquq və məsuliyyətinin inkişaf etdirilməsi, peşə vəziflərinin tənzimlənməsi məsələlər üzrə bir çox işlər görülmüşdür. Buna misal kimi son illərdə idarəetmə sisteminin təkmilləşdirilməsinə, əsassız keçirilən audit yoxlamalarının qadağan edilməsinə dair Prezident tərəfindən verilən fərman və bu sahədə görülən digər işləri göstərmək olar. Bütün bunlar nəticədə respublikamızda auditor xidməti bazarının formalaşmasına əsas olmuşdur. Və belə bir zamanda audit fəaliyyətinin daha da yüksək səviyyədə təşkilinə ehtiyac duyuldu.

Məlumdur ki, audit fəaliyyəti əsasnamə ilə tənzimlənilir və bu əsasnamə isə Milli Məclisin 1115 sayılı qərarına əsasən 1995-cı ilin 19 sentyabr tarixində təsdiq olunmuşdur. Qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun olaraq Auditorlar Palatası mülkiyyət formasından asılı olmadan bütün təsərrüfat subyektləri üzrə maliyyə və mühasibat uçotunun dəqiqliklə həyata keçirilməsini müəyyənləşdirmək və bu məqsədlə ölkədə audit xidmətinin təşkilini həyata keçirmək, onun inkişafının və fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün tədbirləri hazırlamaqdan ibarətdir.

Auditorlar Palatası bu funksiyaları yerinə yetirir⁹:

- Azərbaycan Respublikasında audit xidmətlərinin təşkili və tənzimlənməsi məsələlərini həyata keçirir;
- Azərbaycan Respublikasının ərazisində fəaliyyət göstərmək auditor təşkilatlarına və sərbəst auditorlara lisenziyalar verərək onların işlərinə nəzarət edir;

⁹ Auditor Palatası haqqında əsasnamə, Bakı-1995.

- Sərbəst auditorları, audit təşkilatlarını qeydiyyatdan keçirərək, onların uçotunu apararır və qeydiyyat haqqında şəhadətnamə verir;
- Respublika ərazisində audit xidmətlərilə məşğul ola bilmək üçün lisenziyaların verilmə imtahanlarının keçirilmə qaydalarını hazırlayır və təsdiq edir;
- Audit xidmətilə məşğul ola bilmək üçün lisenziyaların verilmə imtahanlarının komissiyasının tərkib və əsasnaməsini hazırlayıb təsdiq edir və imtahan haqqını müəyyənləşdirir;
- Təsərrüfat subyektlərinin maliyyə hesabatları üçün auditor rəyinin formalarını hazırlayır, audit təşkilatlarının işləri haqqında hesabat çıxarır və onları təsdiq edir;
- Audit təşkilatlarına audit təcrübəsinin ümumiləşdirilməsi və qüvvədə olan qanunvericilik aktlarının tətbiqi üzrə məsləhətlər verərək audit xidmətinin təkmilləşdirilməsi üçün təklif və tövsiyyələr hazırlayır , onların həyata keçirilməsinə nəzarəti təmin edir;
- Auditin aparılması üçün təlimatlar , tövsiyyələr və metodiki göstərişlər hazırlayır;
- Audit xidmətlərinin göstərilmə formasına və metodlarına uyğun şəkildə normativ sənədlər tərtib edərək beynəlxalq təcrübənin daima öyrənilməsi əsasında bir çox materiallar hazırlayır;
- Peşə funksiyalarının lazımı səviyyədə yerinə yetirilməməsi ilə əlaqədar sərbəst auditorlara həmçinin audit təşkilatlarına qarşı sifarişçinin iddialarına və qanunvericilik aktlarına müvafiq olaraq baxılmasını təmin edir;
- Audit təşkilatlarının hüquqlarının və qanuni mənafələrinin qorunmasına dair tədbirlər həyata keçirir.

Yuxarıda göstərilənlərlə bərabər Palata həmçinin, sərbəst auditorlar, sərbəst xarici auditorlar və xarici auditor xidmətlərinin filial və nümayəndəliklərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətlərinin “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının

Qanununa uyğun olub-olmamasını yoxlayaraq işlərinə nəzarəti həyata keçirir və lazım olduqda təkrar audit tətbiq edir.

Belə ki, hüquqi və demokratik dövlətin başlıca parçası hesab edilən auditor fəaliyyətinin icrasında Ali Audit Qurumları-AAQ mühüm rola malik olmaqla yanaşı, bu fəaliyyət sahəsində vəzifələri səmərəli şəkildə yerinə yetirmək, hesabatlılığı təmin etmək və s. üçün ISSAI-lar yəni, Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartları qəbul edilmişdir. Audit standartlarının işlənilib-hazırlanma prinsipləri aşağıdakılardır:

- Audit yoxlamaları peşəkar səriştəyə malik şəxslər tərəfindən həyata keçirilməlidir
- Auditorlar öz fikirlərini müstəqil şəkildə bildirməyi bacarmalıdırlar
- Aparılan audit yoxlamaları peşəkar auditorlar tərəfindən şəffaf şəkildə həyata keçirilməlidir
- Auditorlar tərəfindən audit yoxlamalarının aparılması üçün plan və proqram tərtib olunmalıdır
- Auditorlar audit aparılan müəssisələrin daxili nəzarət sistemi ilə bağlı dolğun məlumatla malik olmalıdırlar
- Audit yoxlamaları aparılarkən auditorlar kifayət qədər auditor sübutları toplamaladırlar
- Auditor tərəfində müstəqil audit hesabatında maliyyə hesabatlarının norma və uçot qaydalarına uyğun olub-olmadığı göstərilməlidir
- Auditor tərəfindən müstəqil audit hesabatında sifarişçinin uçot siyasətindəki dəyişikliyin səbəbləri əks olunmalıdır
- Müstəqil audit hesabatında heç bir nöqsan olmadıqda, maliyyə hesabatında göstərilən məlumatlar düzgün hesab olunur

FƏSİL 2. Müasir şəraitdə Audit şirkətlərində səmərəlilik auditinin təşkilinin mövcud durumu

2.1. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin inkişaf təcrübəsinin təhlili

Audit sisteminin təşkili və inkişafı beynəlxalq təcrübəyə əsaslandığı üçün müxtəlif ölkələrdə, eləcə də Azərbaycan Respublikasında özünəməxsus xüsusiyyətlərə malikdir. Audit sisteminin təşkili zamanı ölkənin xüsusiyyətləri, iqtisadi inkişaf səviyyəsi, dövlət quruluşunun spesifikliyi nəzərə alınır. Beynəlxalq təcrübəyə əsaslanan audit sisteminin inkişaf xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi bu vacib infrastruktur sahəsinin ölkədəki inkişafına mühüm təsir göstərir. Məhz elə bu məqsədlə, audit sisteminə inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinin tədqiqində xüsusi diqqət yetirmək lazımdır.

Bir çox ölkələrdə aparıcı audit firmalarının (həm milli, həm də transmilli) siyahısı nüfuzlu peşə və biznes jurnallarında dərc olunur. Bu siyahılarda müntəzəm olaraq audit firmalarının fəaliyyəti ilə bağlı açıqlama və statistik məlumatlar verilir. Bu audit firmalarının təsnifatı göstərilən xidmətin həcminə, əməkdaşların sayına və digər amillərə görə aparılır. Belə ki, araşdırmaların nəticəsi göstərir ki, xarici ölkələrdə aparıcı audit təşkilatları "Böyük Dördlük (Big Four)" adı altında tanınan audit firmaları hesab edilir. Gəlirlərinin həcminə görə bu şirkətlərdən birincisi Deloitte şirkətidir.

1.Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu). Amerikan-yapon firması olub ilk ofisi 1845-ci ildə Uilyam Deloyt tərəfindən Londonda açılmışdır. 1990-cı ildə "Touche,Niven&Co" və "Tohmatsu&Co" şirkətlərinin birləşməsi ilə "Deloitte&Touche" şirkəti yarandır. 1993-cü ildə bu günkü "Deloitte Touche Tohmatsu" adını aldı. 2017-ci ilin rəsmi məlumatlarına əsasən bu beynəlxalq firmanın dünyanın 150-dən çox ölkəsində, eləcə də Azərbaycanda 263900-ə yaxın əməkdaşı çalışır və şirkət rekord məbləğdə 38.8 milyard dollar gəlir qazanmışdır.

Cədvəl 2.1.¹⁰

Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu) şirkətinin əldə etdiyi gəlirlər (mlrd dollar ilə)

Göstəricilər	İllər		
	2017-ci il	2016-ci il	Artım tempi %
Göstərilən xidmətlər üzrə			
Audit xidməti	13.9	13.5	2.90%
Vergi xidməti	14.3	13.1	9.10%
Məsləhət xidməti	7.2	6.9	4.30%
Digər xidmətlər	3.4	3.3	3.03%
Cəm	38.8	36.8	5.40%
Regionlar Üzrə			
Amerika	20.4	20.1	1.50%
Avropa, Orta şərq, Afrika	12.5	11.6	7.70%
Asiya	5.9	5.1	15.70%
Cəm	38.8	36.8	5.40%

Bu şirkətin regionlar üzrə göstərdiyi xidmətlər isə diaqram 2.1-də verilmişdir:

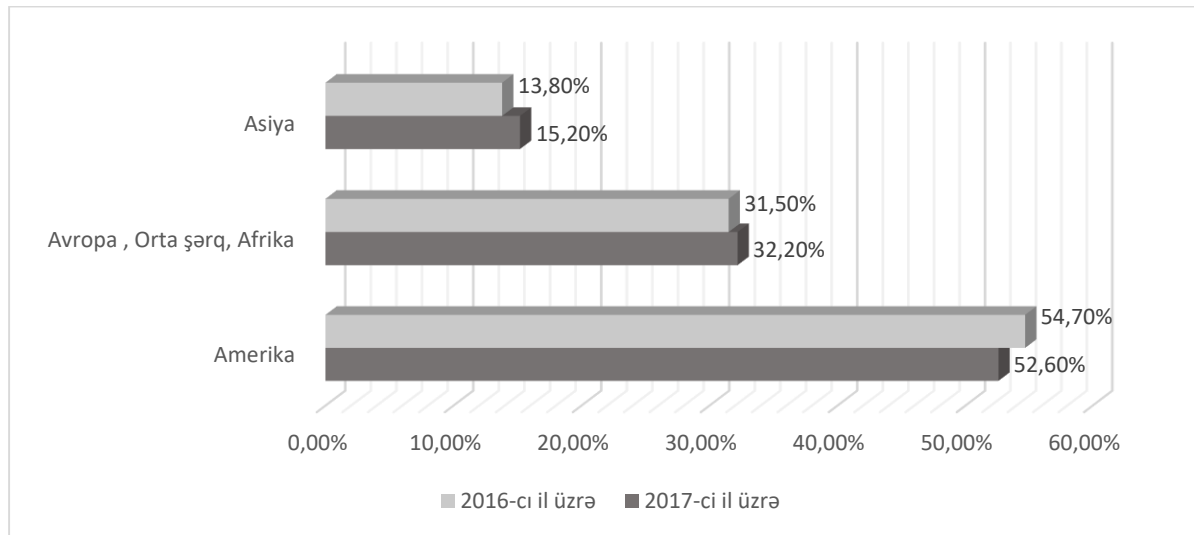
ABŞ-da auditor fəaliyyətini həyata keçirən auditorlar aşağıdakı 3 qrupa ayrılır:

1) Government Accountability Office (GAO)-Qanunvericilik hakimiyyətinin nəzarət xidməti üzrə Uçot Baş Xidmətinin auditorları.

Bu auditorların başlıca vəzifəsi Konqres üçün auditor xidmətlərinin yerinə yetirilməsidir. GAO ancaq ABŞ Konqresi qarşısında məsulliyətə malikdir. ABŞ-da müxtəlif hökumət idarələri davamlı olaraq Konqres üçün müxtəlif məlumatlar

¹⁰ Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu) şirkətinin rəsmi internet sahifəsindən əldə olunmuş məlumatlara əsasən

təqdim edirlər ki, bunlara hökumət sifarişlərinin yerinə yetirilməsi, büdcə vəsaitlərinin xərclənməsi və s aiddir. Təqdim edilən məlumatların böyük hissəsi Konqresə daxil olunmazdan əvvəl GAO mütəxəssisləri tərəfindən audit yoxlamasından keçirilir. GAO auditorlarının digər vəzifələri isə mahiyyət etibarilə müstəqil audit fimalarının vəzifələrilə eynidir.



diaqram2.1. Deloitte Touche Tohmatsu şirkətinin göstərdiyi xidmətlərin regionlar üzrə bölünməsi (faizlə %)

2)The Institute of Internal Auditors-Daxili auditorlar institutu. Bu institut daxili auditorlar üçün beynəlxalq qurum sayılır və dünyanın 100-dən çox ölkəsində onun on minlərlə üzvü çalışır. ABŞ-dakı bölmələrindən başqa həmçinin Böyük Britaniya, Yaponiya, Hindistan, Çin, Avstraliya, İsrail, Şimali İrlandiya, Türkiyədə də institutun eyni profilli milli institutları fəaliyyət göstərirlər.

3)Certified Public Accountant -Diplomlu İctimai Mühasiblər. Diplomlu ictimai mühasiblər mühasibat uçotu və maliyyə üzrə sertifikatlaşdırılmışdır və mühüm vəzifələri şirkətlərin, firmaların, maliyyə və mühasibat hesabatlarının yoxlanılmasıdır. Bu mütəxəssislər maliyyə nəzarətçisidirlər və müstəqil auditorların

funksiyalarını həyata keçirirlər. Fəaliyyətin bu növü üçün isə tələblər ştat üzrə müxtəlifdir. Belə ki, ştatların bir çoxunda mühasib kimi fəaliyyət göstərmək istəyən şəxslər, ilkin təhsil olaraq “Mühasibat (maliyyə) uçotu” ixtisasında təhsil almalı və müvafiq ixtisas üzrə minimum bir illik iş təcrübəsinə malik olmalıdır. Eləcə də, bu istiqamətdə müəyyən edilmiş standart dövlət imtahanından keçməlidir.

ABŞ ştatlarında qanunvericiliyin tələblərinə əsasən auditor fəaliyyəti üzrə verilmiş lisenziyada “Diplomlu İctimai Mühasib (CPA)” ifadəsi qeyd olunmalıdır. Bu amil auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsinə bilavasitə xidmət edir. Eləcə də ştatların əksəriyyətində vergi məsələləri, idarəetmə problemləri, mühasibat uçotunun aparılması sahəsindəki digər fəaliyyətlər ştatların əksəriyyətində qanunla tənzimlənmir. Belə ki, Amerika İctimai Mühasiblər İnstitutunda (AICPA) münsiflər məhkəməsi fəaliyyət göstərir və onlar etik-davranış normalarını müəyyənləşdirirlər. Onlar həmçinin lisenziya almış şəxslərə xəbərdarlıq edir, lisenziyanın fəaliyyətini dayandırır və ona xitam verə bilirlər. Lisenziyadan məhrum edilən şəxs həm diplomlu mühasib ixtisasından, həm də auditor hesabatlarını imzalamaq hüququndan məhrum edilir.

2. Price Waterhouse Coopers (PWC). Mənzil-qərərgahı Nyu-York şəhərində yerləşən ingilis-amerikan firmasıdır. 1998-ci ildə Coopers&Lybrand və Price Waterhouse firmalarının birləşməsi nəticəsində yaranmışdır. Hazırda isə şirkətin 157 ölkədə 743 ofisi və 223468 əməkdaşı fəaliyyət göstərməkdədir. 2017-ci ilin hesabatına əsasən şirkətin gəlirləri 37.7 milyard dollar olmuşdur. Göstərilən xidmətlərə və regionlara görə şirkətin gəlirlərinin illər üzrə dəyişmə tempi cədvəl 2.2-də əks olunmuşdur:

Cədvəl 2.2.¹¹

Price Waterhouse Coopers (PWC) şirkətinin əldə etdiyi gəlirlər (mlrd dollar ilə)

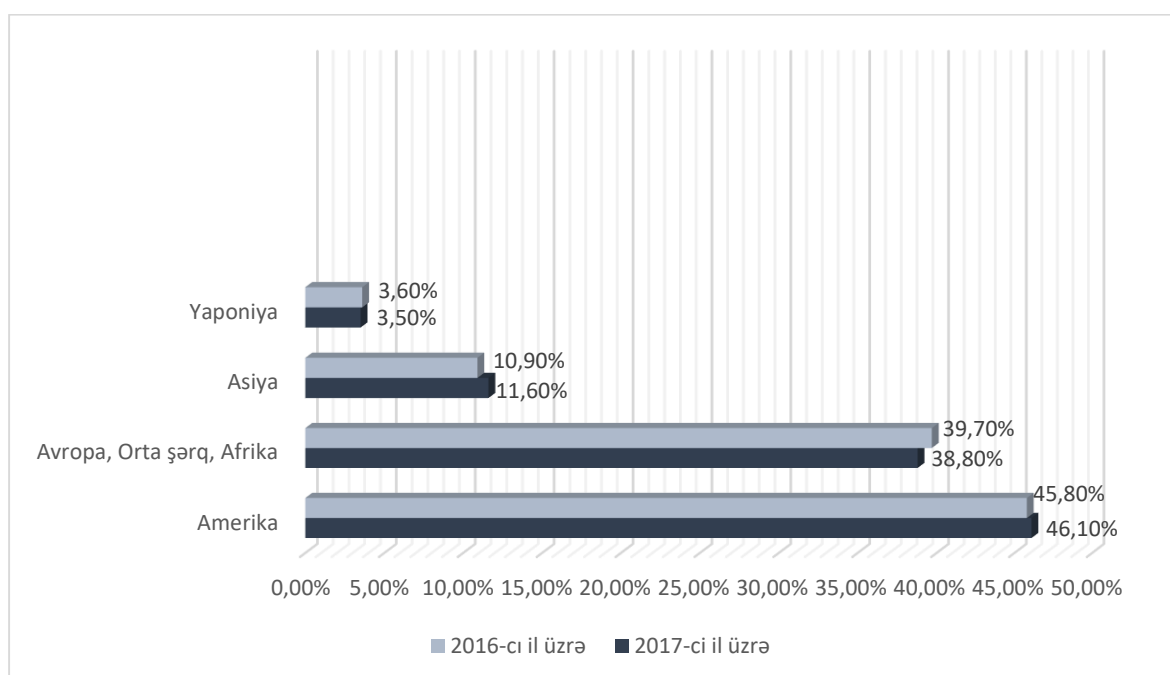
Göstəricilər	İllər		
	2017-ci il	2016-ci il	Artım tempi %
Göstərilən xidmətlər üzrə			
Audit xidməti	15,965	15,280	4.50%
Vergi xidməti	9,462	9,085	4.20%
Məsləhət xidməti	12,253	11,531	6.30%
Cəm	37,680	35,896	5.00%
Regionlar Üzrə			
Amerika	16,800	15,742	6.70%
Asiya	4,900	4,391	11.60%
Avstraliya	1,650	1,452	13.60%
Mərkəzi və Şərqi Avropa	776	678	14.40%
Qərbi Avropa	12,192	12,339	-1.20%
Afrika və Orta şərq	1,362	1,294	5.20%
Cəm	37,680	35,896	5.00%

Bu şirkətin regionlar üzrə göstərdiyi xidmətlə isə diaqram 2.2- də verilmişdir:

Audit fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün lisenziyalar bir çox ölkələrdə MDB-yə daxil olan ölkələrdən fərqli olaraq, ictimai təşkilatlar, başqa sözlə desək, auditorların öz peşə birlikləri tərəfindən verilir. İngilis-amerikan yanaşması hesab edilən bu təcrübə digər ölkələrdə də geniş şəkildə istifadə edilir. Belə təşkilatlar mütəxəssislər üçün zəruri olan ixtisas tələblərini formalaşdırır, audit fəaliyyəti ilə məşğul olmaq

¹¹ Price Waterhouse Coopers (PWC) şirkətinin rəsmi internet sahifəsindən əldə olunmuş məlumatlara əsasən

üçün lisenziyalar verir. Əsas məqsədləri isə audit fəaliyyətinin nüfuz və peşəkarlıq səviyyəsini qaldırmaqdır. Audit fəaliyyətinin tənzimlənməsini həm peşəkar ictimai qurumlar, həm də dövlət idarəetmə orqanları birlikdə tənzimləyirlər. Lakin qanunvericilik tənzimlənməsi dövlətə məxsus olan ölkələrdə bu mexanizmə bir qədər fərqli yanaşmalar mövcuddur. Məsələn, Çində və Yaponiyada auditorların lisenziyalaşdırılması dövlət orqanlarına məxsus üstün hüquqdur. Fransada da həmçinin belə yanaşma mövcuddur.



diaqram2.2. Price Waterhouse Coopers şirkətinin göstərdiyi xidmətlərin regionlar üzrə bölünməsi (faizlə%)

Müstəqil auditorlar fərdi qaydalarda da fəaliyyət göstərə bilərlər, lakin beynəlxalq praktikada çox vaxt onların müxtəlif firma və təşkilatlarda birləşərək də fəaliyyət göstərdikləri görülmüşdür. Qərbdə kapitalın beynəlmiləşməsi, korporasiyaların hakimiyyəti ələ keçirməsi auditor firmalarının da rolunu yüksəltməyə başlamışdır. Bu zaman auditorların transmilli korporasiyaları eləcə də, inhisarçılar meydana

gəlmiş, eyni zamanda qeyri-adi dərəcədə möhkəmlənmişlər. Belə ki, bu təşkilatlar əvvəlcə “Böyük Səkkizlik” adlandırılmış, müvafiq transformasiyadan sonra isə ”Böyük Dördlük (Big Four)”adı altında tanınmışdır.

3. Ernst&Young (EY). Böyük Britaniyanın audit-konsaltinq şirkətidir və mənzil-qərərgahı Londonda yerləşir. Bu şirkət 1989-cu ildə “Ernst & Whinney” və “Arthur Young&Co” şirkətlərinin birləşməsi nəticəsində yaranmışdır. 2013-cü ildən isə şirkət “EY” ticarət markası adı altında tanınmağa başlamışdır. Belə ki, hazırda şirkətin 150 ölkədə 700-ə yaxın ofisi və 231000-ə yaxın əməkdaşı fəaliyyət göstərməkdədir. 2017-ci ilin hesabatına əsasən isə şirkətin gəlirləri 31.4 milyard dollar olmuşdur.

Bu şirkətin 2016 və 2017-ci illər üzrə müvafiq olaraq regionlar və göstərilən xidmətlərə görə əldə edilən gəlirləri cədvəl 2.3-də əks olunmuşdur.

Audit fəaliyyətinin təşkili və tənzimlənməsi prosesində Beynəlxalq Audit İnstitutlarının və təşkilatlarının rolu da xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, bu beynəlxalq qurumlar audit fəaliyyəti zamanı normativ-hüquqi sənədlərin və standartların hazırlanmasını, onlara edilmiş əlavə və dəyişikliklərin müəyyənləşdirilməsini, praktiki auditor təcrübəsinin tətbiqi istiqamətlərinin təyini məsələlərini həyata keçirir. Azərbaycan Respublikası kimi bazar münasibətlərinə təzəcə keçmiş və auditin qısa müddət ərzində inkişafını təmin etmiş ölkələr üçün bu qurumların fəaliyyəti xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Belə beynəlxalq təşkilatlardan biri də Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası (International Federation of Accountants İFAC) hesab olunur və dünyanın 130 ölkəsindən 42-ni özündə birləşdirməklə audit və mühasiblərin ən nüfuzlu beynəlxalq qurumu sayılır. Bu qurum 1977-ci il oktyabrın 7-də yaradılmış və əsas vəzifəsi beynəlxalq normaların müəyyənləşdirilməsi olmuşdur. Lakin sonrakı dövrlərdə qəbul olunmuş qərara əsasən həmin normalar audit standartları adlandırılmışdır. Həmin sənədlərin nüfuzunu artırmaq üçün belə bir addım atılmışdır.

Cədvəl 2.3.¹²

Ernst&Young (EY) şirkətinin əldə etdiyi gəlirlər (mlrd dollar ilə)

Göstəricilər	İllər		
	2017-ci il	2016-ci il	Artım tempi %
			2017-2016
Göstərilən xidmətlər üzrə			
Audit xidməti	11,632	11,301	2.90%
Vergi xidməti	8,179	7,751	5.50%
Məsləhət xidməti	8,526	7,846	8.70%
Əməliyyat məsləhət xidmətləri	3,067	2,728	12.40%
Cəm	31,404	29,626	6%
Regionlar Üzrə			
Amerika	14,506	13,564	7.00%
Avropa, Orta şərq, Afrika	12,175	11,758	8.01%
Asiya	3,617	3,239	11.70%
Yaponiya	1,106	1,065	3.80%
Cəm	31,404	29,626	6%

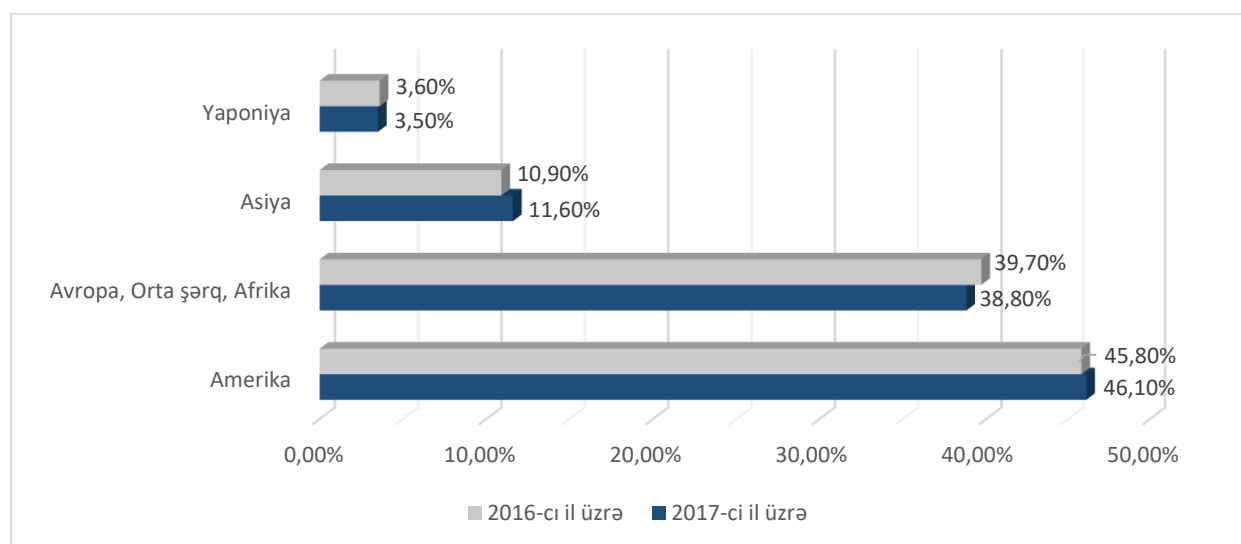
Bu şirkətin regionlar üzrə göstərdiyi xidmətlər isə diaqram 2.3- də verilmişdir:

Beynəlxalq audit standartlarının işlənilib hazırlanması ilə isə Beynəlxalq Audit və İnformasiyanın Düzgünlüyünün Təsdiqlənmə Şurası məşğul olur. (International Auditing and Assurance Standards Board IAASB) Bu qurum müstəqil qurum hesab olunur və IFAC-ın təşəbbüsü ilə yaradılmışdır. IAASB-ın əsas məqsədi beynəlxalq audit standartlarının işlənilib hazırlanması, eləcə də vaxtaşırı təkmilləşdirərək digər

¹² Ernst&Young (EY) şirkətinin rəsmi internet sahifəsindən əldə olunmuş məlumatlara əsasən

ölkələrdəki audit sistemini vahid bir müstəviyə gətirməkdir. Beynəlxalq audit standartlarının başlıca prioriteti ümumilikdə auditor xidmətinin keyfiyyətini yüksəltməkdir. Belə ki, bu standartlar IFAC tərəfindən bir çox sahələr üzrə müəyyən edilir:

- Audit üzrə beynəlxalq normalar;
- İdarəetmə uçotu üzrə beynəlxalq qaydalar;
- İctimai sektor üzrə beynəlxalq normalar:



diaqram 2.3 Ernst&Young şirkətinin göstərdiyi xidmətlərin regionlar üzrə bölünməsi (faizlə %)

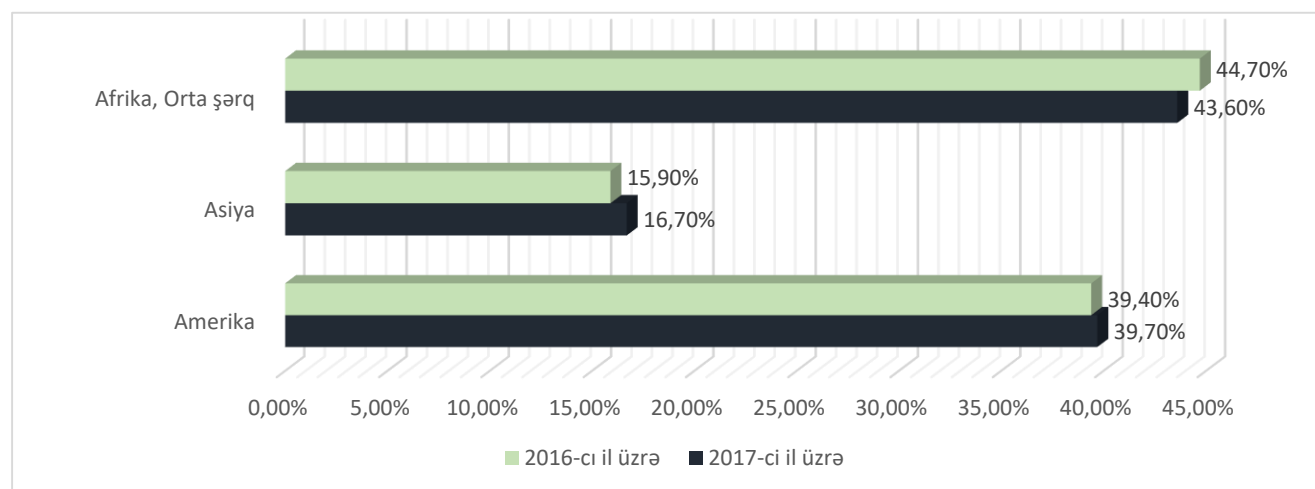
4.KPMG. Şirkət İsveçrədə qeydiyyatdan keçmişdir. Mənzil-qərərgahı Hollandiyanın Amstelveen şəhərində yerləşir. 1987-ci ildə “Klynveld Main Goerdeler”(KMG) və “Peat Marwick International” şirkətlərinin birləşməsi nəticəsində yaranmışdır. 2017-ci ilin göstəricilərinə əsasən şirkətin dünya ölkələri üzrə 197.263 əməkdaşı fəaliyyət göstərir və bu il üzrə şirkətin gəlirləri 26.40 milyard dollar təşkil etməkdədir. Belə ki, şirkətin gəlirləri cədvəl 2.4. –də verilmişdir.

Cədvəl.2.4.¹³

KPMG şirkətinin əldə etdiyi gəlirlər (mlrd dollar ilə)

Göstəricilər	İllər		
	2017-ci il	2016-cı il	Artım tempi %
Göstərilən xidmətlər üzrə			
Audit xidməti	10.39	10.12	2.70%
Vergi xidməti	5.83	5.56	4.90%
Məsləhət xidməti	10.18	9.74	4.50%
Cəm	26.4	25.42	3.80%
Regionlar Üzrə			
Amerika	10.48	10.02	4.60%
Asiya	4.42	4.06	8.90%
Afrika, Orta şərq	11.5	11.34	1.40%
Cəm	26.4	25.42	3.80%

Bu şirkətin regionlar üzrə göstərdiyi xidmətlər isə diaqram 2.4-də verilmişdir.



diaqram 2.4. KPMG şirkətinin göstərdiyi xidmətlərin regionlar üzrə bölünməsi (faizlə %)

Müxtəlif ölkələrdəki milli standartların təkmilləşdirilməsinə beynəlxalq audit standartları yardım göstərir. Bir çox ölkələrdə olduğu kimi Azərbaycanda da milli

¹³ KPMG şirkətinin rəsmi internet sahifəsindən əldə olunmuş məlumatlara əsasən

audit standartları işlənilib hazırlanır. IFAC-ın əsas minimum tələblərinin təmin edilmə zərurətinə yönəlmiş audit metodologiyası hər bir ölkə üçün əsas götürülür.

Fransada qüvvədə olan audit standartları Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının (International Federation of Accountants) Beynəlxalq Audit və İnformasiyanın Düzgünlüyünün Təsdiqlənmə Şurası (International Auditing and Assurance Standards Board) tərəfindən beynəlxalq standartlara əsasən, milli xüsusiyyətlər və mövcud praktika nəzərə alınaraq hazırlanmışdır. Bu standartlar (normalar) Fransa şəraitinə uyğun olaraq hazırlanmış beynəlxalq standartlardır və ya belə desək, beynəlxalq standartların Fransa variantıdır.

Fransada audit ilə bağlı suallar Ədliyyə Nazirliyi tərəfindən tənzimlənir. Fransada auditor “Hesablar üzrə müvəkkil”adlanır və auditin həyata keçirilməsi üçün şirkət sahibləri tərəfindən 6 il müddətinə təyin edilir. Audit fəaliyyəti Fransada ya hesablar üzrə komissar şəhadətnaməsinə, ya da ekspert-mühasib diplomuna malik şəxslər tərəfindən həyata keçirilir. Həmçinin reyestrə daxil edilən hər bir Fransa vətəndaşı və ya xarici ölkə vətəndaşlarının audit fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ vardır. Reyestrə daxil edilən auditorlar Fransada audit firmasının nizamnamə kapitalının minimum 75%-inə malik olmalıdırlar.

Almaniyada audit fəaliyyəti isə “Auditorların peşəkar nizamnaməsi” haqqında 24 iyun 1961-ci il tarixində qəbul olunmuş qanuna uyğun olaraq tənzimlənir. 5 noyabr 1975-ci il tarixində artıq bu qanun xeyli təkmilləşdirilmiş, həmçinin qanuna əlavələr və dəyişikliklər edilmişdir.

Almaniyada qanunvericiliyə uyğun olaraq məcburi audiddən keçməsi vacib olan subyektlərin illik maliyyə (mühasibat) hesabatlarının auditi də inkişaf etmişdir. Audit yoxlaması zamanı sonda verilən auditor rəyi bir qayda olaraq ölkədə müəssisənin illik balansı və maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatla birgə dərc edilir. Auditor yoxlamasının nəticələri haqqında geniş məlumat(məruzə) isə yalnız

müəssisə rəhbərliyi və müşahidə orqanları üçün hazırlanır. Bu sənəd məxfi sənəd hesab olunur.

Almaniyada auditorların peşə müstəqilliyi də çox yüksək qiymətləndirilir. Belə ki, alman qanunvericiliyinə uyğun olaraq auditor tərəfindən audit üzrə müqavilə o vaxt imzalanır ki, o öz qərar və mühakiməsinə əsasən yoxlamanın müstəqil, obyektiv və yüksək keyfiyyətlə keçirmək iqtidarında olmasına əmin olur. Həmçinin auditor iqtisadi sistemin bütün sahələri üzrə geniş məlumatlara malik olmalı, onun təşkili və inkişaf problemləri ilə tanış olmalı, eləcə də göstərilən sahələr üzrə məsləhətçi kimi çıxış etməyi bacaran şəxs olmalıdır. Aktual sahələrdən biri hesab edilən vergi sahəsində də auditorların rolu əvəzsizdir. Almaniyada hüquqi və fiziki şəxslərin vergiyə cəlb edilmə, vergilərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı qanunvericilik çərçivəsində həll olunan bütün audit xidmətlərindən geniş istifadə edilir. Bununla yanaşı auditorlar dövlət, vergi, məhkəmə orqanları qarşısında öz sifarişçilərinin hüquqlarını təmsil etmək səlahiyyətlərinə də malikdirlər. Vergi və Maliyyə sahəsi üzrə hüquqpozuntuları zamanı cinayət işləri məhkəmə iclasında baş verdikdə auditor müdafiəçi qismində öz sifarişçisinin vəkili ilə birgə çıxış etmək hüququna malikdir.

Kanadada dövlət maliyyə nəzarətini həyata keçirən orqan Baş Auditorun İdarəetməsi sayılır. İdarə rəisi rəsmi auditor olub Parlamentin əsas üzvü sayılır və 10 il müddətinə seçilir. Fövqəladə hallar zamanı Audit Baş idarəsinin əməkdaşları hesab edilən şəxslər (təqribi 600 nəfər) onlara həvalə olunan hüquqi güc əsasında auditora təşviq göstərə bilirlər.

Belə ki, Kanadada idarəetmə 3 növ audit tərəfindən həyata keçirilir:

- maliyyə
- idarəedən
- xüsusi audit

İdarəetmənin apardığı istənilən audit təftişi 18 ay çəkir. Dövlət qurumlarında isə gündəlik 30 yoxlanış həyata keçirilir.

İsveçdə isə audit fəaliyyətini tənzimləyən başlıca orqan Auditor Fəaliyyət Komissiyası (Swedish National Audit Office) hesab olunur. Bu orqanın əsas vəzifələri müstəqil və peşəkar auditorlara olan ictimai tələbatı müəyyənləşdirmək, audit firmalarının qeydiyyat məsələlərini tənzimləmək, auditorların lisenziyalaşdırılması, yüksək səviyyədə etik norma və tələblərə riayət olunmasına nəzarət etmək daxildir. Auditor Fəaliyyət Komissiyasının (AFK) digər vəzifələrinə isə auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin yoxlanılması və peşə fəaliyyəti üzrə imtahan verilməsinin təşkili, qeydiyyatdan keçmiş audit firmalarının və lisenziya almış auditorların reyestrlərini aparmaq, audit fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və nəzarət edilməsi məsələlərinə dair məlumat verilməsi aiddir.

Avropada auditor və mühasiblərin nüfuzlu və yüksək səviyyəyə malik olan iki peşəkar təşkilatı var:

1. Mühasibat Uçotu Standartları üzrə Beynəlxalq Komitə (International Accounting Standards Committee). İASC adlanan bu qurum 1973-cü ildə Londonda yaradılmışdır.
2. Avropa Ekspert Mühasiblər Federasiyası (Federation des Experts Comptables Europeen). Bu qurumun mənzil-qərərgahı isə Belçikanın paytaxtı Brüssel şəhərində yerləşir.

Audit sisteminin inkişaf etməsinə bir çox təşkilat və assosiasiyalar da öz təsirini göstərir. Hər bir qurum müəyyən vəzifələrin yerinə yetirilməsinə görə yaradılmış və bu qurumların auditor fəaliyyətinə müxtəlif yanaşmaları mövcuddur. Qiymətli Kağızlar Birjalari üzrə Komissiya (Securitis and Exchange Comission-SEC)ən mühüm qurumlardan biri hesab olunur. Bu komissiyanın əsas vəzifəsi isə maliyyə bazarının inkişafı və möhkəmləndirilməsidir.

2.2. Azərbaycan Respublikasının audit şirkətlərində səmərəlilik auditinin tətbiqinin müasir vəziyyəti

Bir çox iqtisadi sahələr üzrə əsaslı inkişafın əldə edildiyi bugünkü şəraitdə audit sahəsində də beynəlxalq təcrübənin tətbiq edilməsi qarşıda dayanan mühüm vəzifələrdən biri hesab edilir. Lakin son illərdə iqtisadi sistemdəki boşluqlar bir çox audit təşkilatlarının səmərəli fəaliyyətinə mənfi təsir göstərmişdir. Belə ki, 2016-cı ildə yalnız 54 audit təşkilatı və 36 sərbəst auditor öz fəaliyyətlərini həyata keçirmək iqtidarında olmuşdur. Hesabat dövrü ərzində 54 audit təşkilatının və 36 sərbəst auditorun Auditorlar Palatasına hesabatları təqdim olunmuşdur. Verilən hesablara əsasən müəyyən edilmişdir ki, dövr ərzində 29738902.3 manat məbləğində 2042 müqavilə bağlanmış, onlardan isə 23665769.6 manat məbləğində 1708-ini yerinə yetirmək mümkün olmuşdur. Aşağıdakı cədvəldə 2013-2016 ci illər üzrə yerinə yetirilən müqavilələrin sayı göstərilmişdir.

Cədvəl 2.5.¹⁴

Audit təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilmiş müqavilələrin sayı (ədədlə)

Sıra №- si	İllər üzrə			
	2013-cü ilin I yarımilliyi üzrə	2014-cü ilin I yarımilliyi üzrə	2015-cü ilin I yarımilliyi üzrə	2016-cü ilin I yarımilliyi üzrə
I	Xarici audit təşkilatlarının filial və ya nümayəndəlikləri üzrə			
	332	382	337	313
II	Xarici investisiyalı audit təşkilatları üzrə			
	185	213	210	212
III	Yerli audit təşkilatları üzrə			
	819	703	760	621
IV	Sərbəst auditorlar üzrə			
	786	819	591	562

¹⁴ internet saytlarından əldə olunan məlumatlara əsasən

Aparılan araşdırmaların nəticəsi olaraq:

- xarici audit təşkilatlarının filial və ya nümayəndəlikləri üzrə yerinə yetirilən müqavilələrin sayı 337 ədəddən 313 ədədə, yəni (7.1%) azalmış, məbləği isə 16614558.7 manatdan 16197966.0 manata qədər, yəni 416592.7 manat (2.5 %) azalmış, orta məbləğ isə 49301.4 manatdan 51750.7 manata qədər, yəni 2449.3 manat (5.0%) artmışdır;

- xarici investisiyalı audit təşkilatları üzrə yerinə yetirilən müqavilələrin sayı 210 ədəddən 212 ədədə, yəni (0.9%) artmış , məbləği 3672361.8 manatdan 4888097.9 manata qədər, yəni 1215736.1 manat (33.1%) artmış, orta məbləğ isə 17487.4 manatdan 23057.1 manata qədər, yəni 5569.7 manat (31.8%) artmışdır;

- yerli audit təşkilatları üzrə yerinə yetirilən müqavilələrin sayı 760-dan 621-ə qədər, yəni 139 ədəd (18.3%) azalmış, məbləği 1556259.0 manatdan 1636003.7 manata qədər, yəni 79744.7 manat (5.1%,) artmış, orta məbləğ isə 2047.7 manatdan 2634.5 manata qədər, yəni 586.8 manat (28.7%) artmışdır;

- sərbəst auditorlar üzrə yerinə yetirilən müqavilələrin sayı 591 ədəddən 562 ədədə qədər, yəni (4.9%,) azalmış, və ya məbləği 957935.0 manatdan 943702 manata qədər, yəni 14233 manat (1.5%) azalmış, orta məbləğ isə 1620.9 manatdan 1679.2 manata qədər, yəni 58.3 manat (3.6%) artmışdır.

Beləliklə, 2015-2016-cı illər ərzində aparılan müqayisələr aşağıdakı nəticələri aşkarlamışdır:

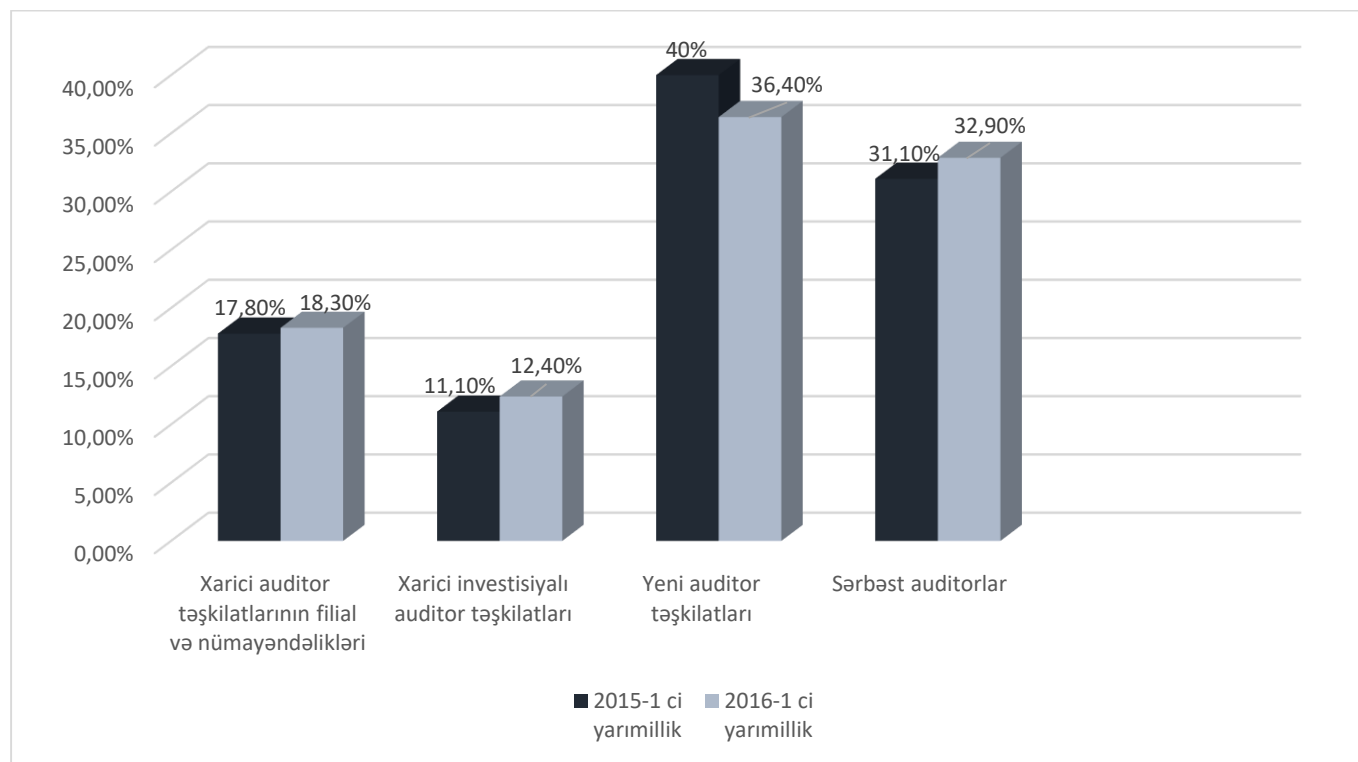
-Yerinə yetirilən müqavilələrin sayına görə:

1.xarici audit təşkilatlarının filial və ya nümayəndəlikləri üzrə 17.8%-dən 18.3%-ə qədər artmış;

2.xarici investisiyalı audit təşkilatları üzrə 11.1%-dən 12.4%-ə qədər artmış;

3.yerli audit təşkilatları üzrə 40.0%-dən 36.4 %-ə qədər azalmış;

4.sərbəst auditorlar üzrə 31.1%-dən 32.9%-ə qədər artmışdır. (Diaqram 2.5.)



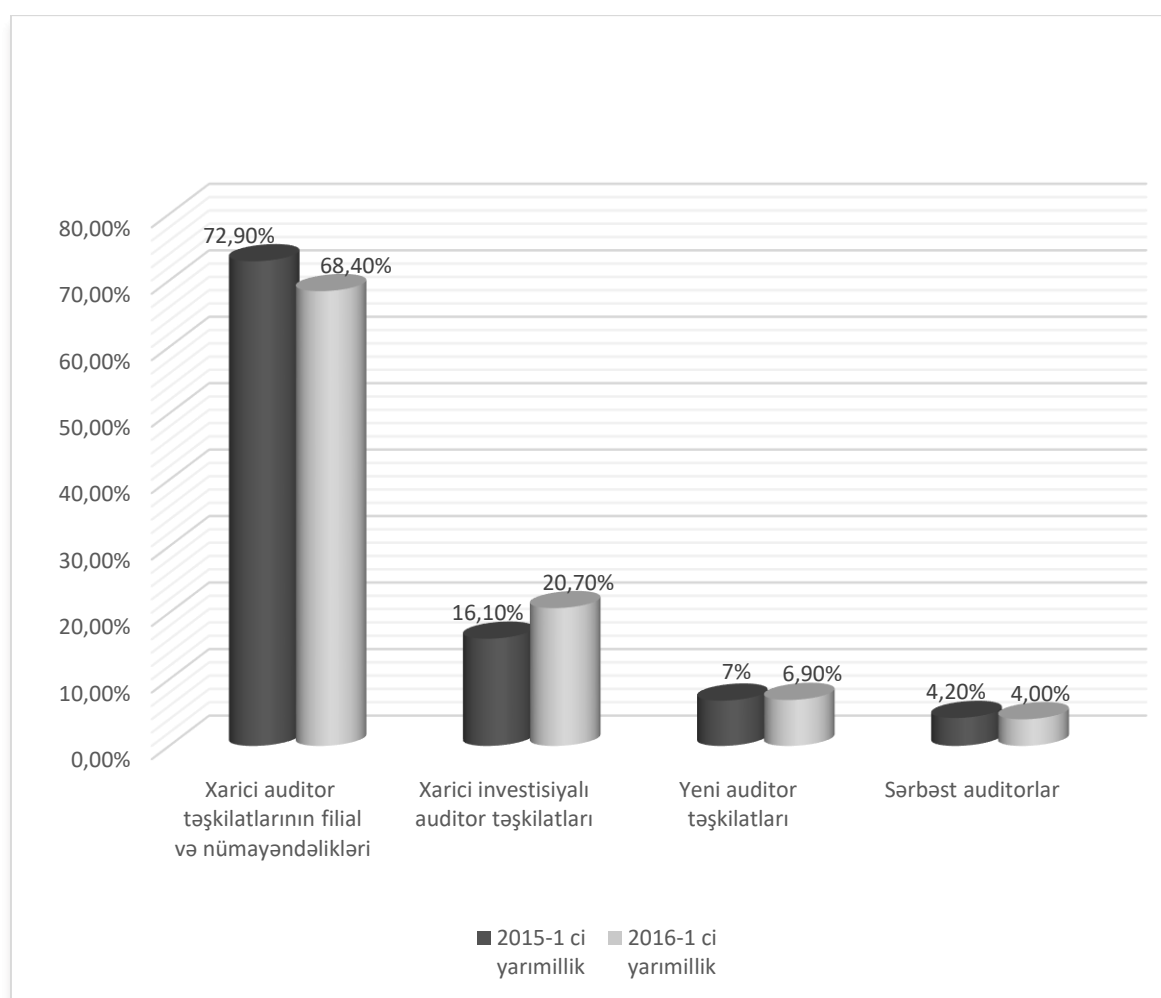
Diaqram 2.5. 2015-2016 cı yarımilliklər üzrə göstərilən audit xidmətlərinin say etibarilə xüsusi çəkisi (faizlə%)

-Yerinə yetirilən müqavilələrin məbləğinə görə:

- 1.xarici audit təşkilatlarının filial və ya nümayəndəlikləri üzrə 72.9%-dən 68.4%-ə qədər azalmış;
- 2.xarici investisiyalı audit təşkilatları üzrə 16.1%-dən 20.7%-ə qədər artmış;
- 3.yerli audit təşkilatları üzrə 6.8%-dən 6.9%-ə qədər artmış;
- 4.sərbəst auditorlar üzrə 4.2%-dən 4.0%-ə qədər azalmışdır. (Diaqram 2.6.)

İqtisadiyyatımızın azad bazar münasibətləri prinsiplərinə əsaslanaraq inkişaf etdirilməsi və dünya iqtisadi sisteminə inteqrasiya olunması müstəqil, məsləhətverici və təminatverici fəaliyyət növü hesab olunan auditin beynəlxalq standartlara uyğun, səmərəli həyata keçirilməsi üçün idarəetmə prosesində məsləhət-konsaltinq

funksiyasını da əhatə edəcək şəkildə tətbiq olunmasını tələb edir. Belə ki, son 20 ildə ölkəmizdə iqtisadi inkişaf baxımından qazanılan uğur auditor peşəsində də müşayiət olunmuşdur. Bu isə, öz növbəsində, maliyyə hesabatlarında dolğunluq və şəffafılığın gücləndirilməsi deməkdir. Müasir bazar iqtisadiyyatı şəraitində yüksək keyfiyyətli auditor rəyi ilə əsaslandırılan maliyyə məlumatları auditin səmərəli tətbiqinin, əminliyin və etibarın təmin olunmasında əsas faktor kimi çıxış edir.



Diaqram 2.6. 2015-2016 cı yarımilliklər üzrə göstərilən audit xidmətlərinin həcm etibarilə xüsusi çəkisi (faizlə%)

Ölkəmizdə beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılan auditin tətbiq olunması üçün tez-tez bu zəmində seminarlar keçirilir. Bu seminarlardan biri də Hesablama Palatasında Avropa Qonşuluq və Tərəfdaşlıq Siyasəti çərçivəsində reallaşdırılan səmərəlilik auditinə aid keçirilən beynəlxalq seminardır.¹⁵

Belə ki, seminara cəlb edilən beynəlxalq ekspert səmərəlilik auditinə dair planın hazırlanması, audit predmetlərinin seçilməsi, sahə işinin həyata keçirilməsi, hesabatların hazırlanması, parlamentlə aparılan iş və digər işlər ilə əlaqədar öncəki təcrübələr haqqında məlumat verib. Daha sonra isə Hesablama Palatası tərəfindən əldə olunan təcrübə haqda fikir mübadiləsi aparılıb.

Bununla yanaşı respublikamızın audit xidmətinin təkmilləşdirilməsi üçün 2012-2020-ci illəri əhatə edən inkişaf konsepsiyası hazırlanmışdır. Bu konsepsiyanın əsas hüquqi və metodoloji bazası isə sxem.2.1-də əks olunmuşdur.

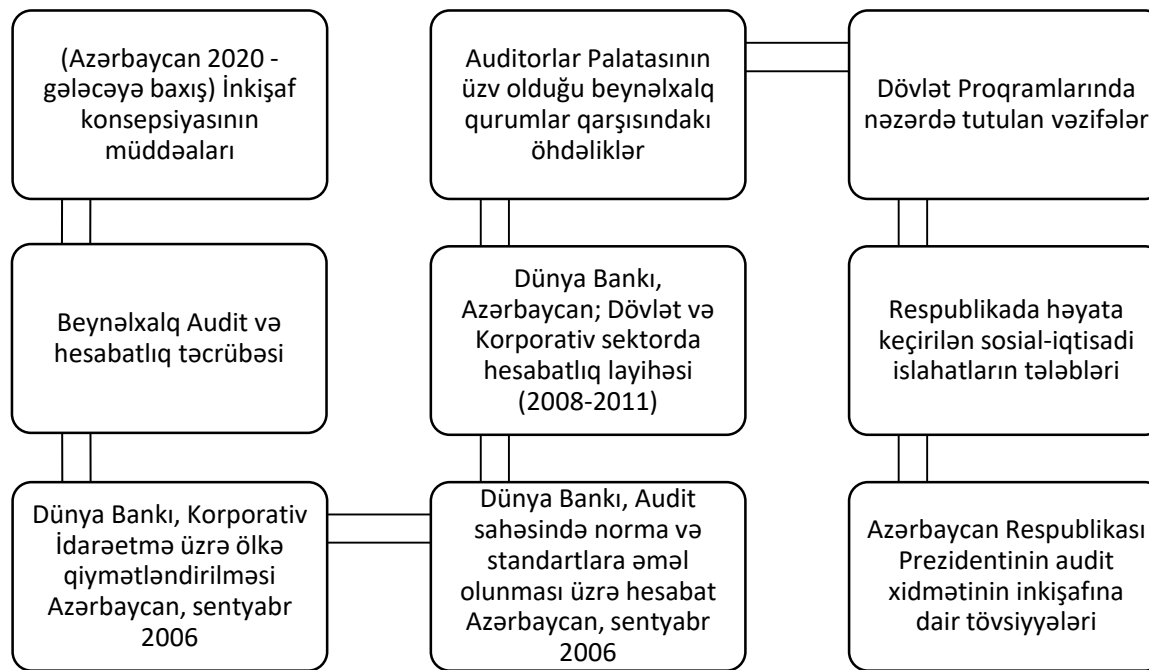
Hal-hazırda fəaliyyətdə olan audit təşkilatlarının bir çoxunda apardığım araşdırma və sorğuların nəticəsində belə qərara gəldim ki, xarici ölkələrdə olduğu kimi Respublikamızda da auditin səmərəlilik və effektivliyinin artırılması ön planda olan məsələlərdən biridir. Belə ki, audit təşkilatları audit xidmətləri ilə yanaşı o cümlədən, təsərrüfat subyektlərinə, fiziki şəxslərə və sahibkarlara geniş dairəli məsələlər üzrə məsləhətlər verilməsi şəklində xidmətlər də göstərirlər ki, bu da səmərəliliyin yüksəldilməsinə təkan verən mühüm amillərdən biri hesab olunur.

Məsləhətlərin keçirilmə praktikasını göstərir ki, auditorlara müraciət edilən məsələlərin çoxu vergi qanunvericiliyi ilə bağlı olur.

Çox zaman isə vergi ödəyiciləri auditorlara vergilərin minimallaşdırılmasında, verginin məbləğini azaltmağın qanuni yollarını axtarıb tapmaqda, nadir hallarda isə ümumiyyətlə vergilərdən azad olmaqda kömək göstərilməsi xahişi ilə müraciət

¹⁵ “Hesablama Palatasında səmərəlilik auditini üzrə keçirilən beynəlxalq seminar” dan əldə olunan məlumatlara

edirlər. Belə ki, vacib məsələlərdən biri də sifarişçiyə ümumi məsləhətlər deyil, qüvvədə olan qanunvericiliyə istinad edilməklə konkret məsləhətlər verilməlidir.



Sxem 2.1. Auditor xidmətinin inkişaf konsepsiyası ¹⁶

Auditorlar vergi planlaşdırması məsələləri üzrə məsləhətlər verərəkən birinci növbədə məsləhət üçün müraciət etmiş sifarişçilərin təsərrüfat fəaliyyətinin xüsusiyyətlərini öyrənməli və bundan sonra mövcud normativ sənədlərə müvafiq olaraq vergi ödənişlərinin planlaşdırılması mərhələsində onlara köməklik göstərməlidirlər.

Hüquqi məsələlər üzrə məsləhətlərin verilməsi audit xidmətlərinin xüsusi növü hesab olunur. Bir qayda olaraq bu cür xidmətlər, ştatında hüquqsünas-məsləhətçilər və yaxud hüquq struktur bölmələri olan audit firmaları göstərə bilirlər.

¹⁶ Azərbaycan Respublikasının Auditor Xidmətinin İnkişaf Konsepsiyası (2012-2020-ci illər), Bakı-2013.

Bu cür audit firmalarının iş praktikasından görünür ki, ən çox məsləhət müəssisə və vergi orqanlarının qarşılıqlı münasibətlərinə əsasən, vergi orqanları tərəfindən aparılan yoxlamalardan sonra onların hərəkətlərinə və müəssisələrin mənafeələrinin hüquqi müdafiəsinə əsasən aparılır.

Hüquqi məsləhətin digər növləri isə Əmək Məcəlləsinin, Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin və başqa hüquqi aktların ayrı-ayrı müddələrinin düzgün tətbiq edilməsi məsələlərinə dair məsləhətlər verilməsidir.

Audit firmalarının qeyri-düzgün məsləhətlər üçün qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun olaraq əslində heç bir məsuliyyəti olmasa da (bağlanmış ikitərəfli müqavilələrdə nəzərdə tutulmuş hallar istisna olmaqla), sifarişçilərə qeyri-düzgün məsləhətlər verilməsi və məsləhətçinin səhvi nəticəsində sifarişçilərdə hər hansı məsuliyyətin yaranması audit firmalarının imicinə mənfi təsir göstə bilər.

İqtisadi subyektlərdə audit yoxlamaları ilə birgə aparılan və auditin səmərəliliyinə təsir göstərən xidmətlər aşağıdakı sahələr üzrə yerinə yetirilir:

- Vergilərin hesablanması və ödənilməsində eləcə də, digər məcburi ödənişlərin nəzarətində,
- Mühasibat uçotunun qurulması, uçotun aparılması, hesabatın tərtib edilməsinə nəzarət olduqda,
- Maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilində
- Mühasibat uçotu sisteminin iqtisadi təhlükəsizliyi və iqtisadi subyektlərin daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsində
- İqtisadi investisiya layihəsinin qiymətləndirilməsində
- İxtisasın artırılması, iqtisadi subyekt heyətinin öyrənilməsində, məşğələlərin aparılmasında və s.

Məcburi auditlə birlikdə aparılması mümkün olmayan xidmətlər mühasibat uçotunun bərpa olunması, mühasibat uçotunun aparılması, mühasibat hesabatının tərtib

edilməsi zamanı, vergi bəyannaməsinin tətbiqi zamanı həyata keçirilir. Auditlə birgə aparılan xidmətlərə isə informasiya xidmətləri, nəzarət xidmətləri və s. aiddir.

Praktikada audit təşkilatları tərəfindən auditlə birgə aparılan çoxlu sayda əlavə xidmətlərə aşağıdakıları aid etmək olar:

1. Auditor xidməti və biznes sahəsində məsləhət xidmətləri:

- təsərrüfat fəaliyyətinin diaqnostik təhlili;
- maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması;
- investisiyaların cəlb olunma imkanlarının qiymətləndirilməsi;
- mühasibat hesabatının beynəlxalq standartlar çərçivəsində tərtib edilməsinə dair məsləhətlər vermək;
- mühasibat uçotunun aparılması və daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi;
- idarəetmədə kredit riskinin öyrənilməsi;
- diaqnostik xülasəsinin verilməsi;

2. Peşəkar öyrətmə sahəsində audit xidməti:

- sifarişçinin arzusuna uyğun olaraq yerlərdə tədris kurslarının təşkil edilməsi;
- peşəkarlar və yeni başlayanlar üçün kursların təşkil edilməsi;
- peşəkar öyrətməyə tələbatın müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi;

Həmçinin audit təşkilatları müəssisə və təşkilatların korporativ idarəetmə mühitində işgüzar fəaliyyətlərinin səmərəli və effektivli şəkildə həyata keçirilməsinə nəzarət məqsədilə informasiya texnologiyalarının imkanlarından da istifadə edirlər. Amma nəzərə almaq lazımdır ki, təsərrüfat fəaliyyəti sahəsində yüksək texnologiyaların istifadə olunması biznes əməliyyatlarının avtomatlaşdırılması ilə yanaşı, müxtəlif risklərin yaranmasına da gətirib çıxara bilər. Belə ki, müəssisə və təşkilatların üzləşdikləri risklərin adekvat qiymətləndirilməsi və idarə olunması bu günün aktual problemlərindən biri hesab olunur. Son dövrlərdə risklərin idarə olunmasının təkmilləşdirilməsi üçün bir çox tədbirlər həyata keçirilir ki, bu tədbirlərdən biri də

daxili nəzarət sisteminin və risklərin qiymətləndirilməsi məqsədilə, daxili auditor xidmətinin yaradılması və kənar auditin qiymətləndirilməsindən istifadə edilməsidir. Ölkəmizdə audit fəaliyyətinin səmərəliliyin artırılması audit firmalarının sayından və eləcə də, onlar tərəfindən həyata keçirilən əməliyyatların effektivliyindən də əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır. Audit firmalarının sayının artmasını isə iki nöqtəyə-nəzərdən qiymətləndirmək mümkündür:

Birincisi, kəmiyyət amilidir, yəni audit xidməti istifadəçilərinin biznes layihələri sürətlə artır, müxtəlif regionlarda biznes fəaliyyətləri genişlənir. Belə artım isə öz növbəsində, yeni audit firmalarının, onların filiallarının yaradılmasına tələbatı artırır.

İkincisi, keyfiyyət amilinin yüksəlməsidir ki, bu da audit firmalarının sifarişçilər, üçüncü şəxslər, ümumilikdə maraqlı tərəflər qarşısındakı məsuliyyətlik səviyyəsinin yüksəlməsi ilə əlaqədardır. Audit firmalarının fəaliyyətində digər bir mühüm amil isə onunla bağlıdır ki, audit firmaları yalnız maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, maliyyə hesabatlarının düzgünlüyünün, mühasibat uçotunun təşkilinin auditini aparmaqla öz işlərini tamamlamırlar. Onlar daha çox xidmət bazarının genişlənməsində və auditin inkişafında mühüm rola malik olan məsləhət (konsaltinq) xidmətlərinin həyata keçirilməsində də səylərini artırırırlar.

Təcrübə göstərir ki, audit sahəsində yaşanan maliyyə saxtakarlıqları və bu kimi bir çox mənfi hallar audit fəaliyyətinin effektivliyinə mənfi təsir göstərə bilər. Belə ki, maliyyə tənzimlənməsinin gücləndirilməsi məqsədilə bir sıra dövlətlər, eləcə də Azərbaycan Respublikası audit şirkətlərini qanunvericiliyə uyğun olaraq monitoring rejiminə cəlb etməyə başladılar. Belə ki, auditor təşkilatları apardıqları yoxlamalar zamanı cinayət yolu ilə əldə olunmuş əmlakın əməliyyatlara cəlb edilməsi hallarını, yaxud da kapitalın terrorçuluğa yönəldiyini aşkar etdikdə bu haqda Maliyyə Monitoring Xidmətinə məlumat verməli, 240 sayılı "Fraud and Error" ("Fırıldaqçılıq və səhvlər") beynəlxalq audit standartında nəzərdə tutulan tədbirləri görməlidirlər. Yəni auditor hər hansı şübhəli məlumat təqdim olunduqdan sonra cinayət haqqında

hüquqi şəxsin rəhbərini məlumatlandırılmalı və lazımı nəticə əldə edilmədikdə auditin aparılmasından imtina etməlidir.

İqtisadiyyatın tənzimlənmə prosesində auditin səmərəliliyindən bəhs edilərkən, Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının da adı xüsusilə vurğulanmalıdır. Auditorlar Palatası tərəfindən bir çox inkişaf etmiş qabaqcıl ölkələrdə audit sahəsi üzrə təcrübələrin öyrənilməsi və tətbiq edilməsi, həmçinin beynəlxalq audit praktikasına əsasən respublikada auditin keyfiyyətinin artırılmasının təmin edilməsi məqsədilə müvafiq tədbirlər sistemi hazırlanıb həyata keçirilir. Respublikamızda iqtisadiyyat inkişaf etdikcə, dünya təsərrüfat sisteminə onun inteqrasiyası artdıqca maliyyə-iqtisadi münasibətlərində effektivliyin təmin olunması, korrupsiyaya, iqtisadi cinayətkarlığa qarşı mübarizə və digər sahələr üzrə auditin perspektivlərindən geniş istifadə edilməsi zərurəti yaranır. Bunun üçün isə müstəqil maliyyə nəzarət sahəsi üzrə inkişaf etmiş ölkələrin təcrübələrini öyrənmək və milli iqtisadiyyatımızın da xüsusiyyətlərini nəzərə alaraq ölkəmizdə tətbiqini genişləndirmək vacib məsələlərdən biri hesab edilir.

Son illər Auditorlar Palatası tərəfindən aparılan sisteməlik sorğular nəticəsində, audit xidmətinin keyfiyyətindən razı olan respondentlərin sayının çox olmasına baxmayaraq, onların bir qismi auditin aparılma səviyyəsinə, auditorların peşəkarlığının kifayət qədər olmamasına, auditorun obyektivlikdən uzaq olmasına, eləcə də qərəzli mövqe tutmasına, qanunvericiliyin tələblərinə riayət edilməməsinə və bu kimi bir sıra hallarda auditor tərəfindən məxfiliyə əməl olunmamasına narazılıqlarını bildirmişlər.

Bu gün müəssisələrə dəvət olunan audit firmaları və audit təşkilatları tərəfindən müəssisələrdə tətbiq edilən mühasibat uçotu standartlarından asılı olaraq reallaşdırılan auditin keyfiyyətini və səmərəlilik dərəcəsini üç kateqoriya ilə təsnifləşdirmək olar:

1. Yüksək keyfiyyətli audit: Auditin bu növü beynəlxalq audit şirkətlərinin və bu şirkətlərin yerli nümayəndəliklərinin müəssisələrdə həyata keçirdikləri auditdir. Belə ki, bu audit zamanı sifarişçilər MHBS-yə uyğun olaraq yüksək keyfiyyətli maliyyə informasiyaları əldə edirlər. Qeyd edək ki, bu cür müəssisələr yüksək keyfiyyətli auditin reallaşdırılması üçün tələb edilən qiyməti ödəmək qabiliyyətində olmalıdırlar.

2. Orta keyfiyyətli audit: Azərbaycanda bir çox sayda təsərrüfat subyektləri var ki, maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi və mühasibat uçotunun aparılmasında MHBS-lərin tam tətbiq edilə bilməməsi və müəssisədaxili nəzarət sistemlərinin inkişaf etməməsi səbəblərindən belə müəssisələr keyfiyyətli auditor rəyi əldə edə bilmirlər. Bu cür müəssisələrdə tətbiq edilən mühasibat proqramlarının və peşəkarlığın aşağı olma səbəblərindən biri də MHBS-nin əsas tələblərinin bəzilərinə riayət olunmamasıdır. Praktika göstərir ki, bu verginin hesablanma məqsədləri üçün tələb edilən amortizasiya dərəcəsinin tətbiq olunmasından ibarətdir. Əsas vəsaitlərin faydalı istifadə müddəti isə bununla əks olunmur. Bu cür maliyyə vasitələri ilə təmin olunan mühasibat sistemləri keyfiyyətli auditin aparılmasına imkan verə bilməz. Belə müəssisələrdə auditin keyfiyyətli təmin edilməsi üçün MHBS-nin tələblərinə cavab verə biləcək mühasibat proqramlarının tətbiqinə və işçilərin peşəkarlıq səviyyəsinin yüksəldilməsinə ehtiyac duyulur;

3. Aşağı keyfiyyətli audit: Ancaq qanun qarşısında öhdəliklərin yerinə yetirilməsi məqsədilə auditin həyata keçirildiyi kiçik sahibkarlıq subyektlərində aşağı keyfiyyətli auditə rast gəlinir. Bu müəssisələrin auditorlara təqdim etdikləri maliyyə informasiyalarının başlıca məqsədi isə vergi hesablamalarından ibarət olur. Belə ki, həmin müəssisələrdə aparılan mühasibat uçotu Vergi Məcəlləsinin prinsiplərini və qaydalarını əks etdirir. Elə buna görə də bu cür müəssisələr audit xidmətlərini ən ucuz qiymətə əldə etməyə çalışırlar. Ucuz qiymət müqabilində isə təbii ki, keyfiyyətli auditin keçirilməsini gözlənilməsini düzgün hal hesab etmək olmaz.

FƏSİL 3. Azərbaycan Respublikasında auditin effektivliyinin artırılması və inkişaf perspektivləri

3.1. Müasir dövrdə səmərəlilik auditinin mövcud problemləri və onların aradan qaldırılması məsələləri

Azərbaycanın dünya təsərrüfat sistemində inteqrasiyası genişləndikcə və iqtisadiyyatda bazar münasibətləri dərinləşdikcə iqtisadi-maliyyə münasibətlər sistemində şəffaflığın təmin olunması, korrupsiya və iqtisadi cinayətkarlıq əleyhinə mübarizədə audit fəaliyyətinin imkanlarından daha səmərəli istifadə olunması zərurəti artır. Müasir qloballaşan dünyada 20-ci əsrin sonları-21-ci əsrin əvvəllərindən etibarən maliyyə sistemləri çox böyük risklərlə qarşılaşmağa başladı və müxtəlif cinayətkar qruplar öz cinayətlərini ört-basdır etmək, iqtisadi rıçaqlarla dövlətin və cəmiyyətin maraqlarına ziyan vurmaq, pul vəsaitlərinin leqallaşdırılmasının həyata keçirilməsi, həmçinin siyasi hakimiyyətə nail olmaq üçün maliyyə institutlarından istifadə etməyə başladılar. Bu kimi təhlükələr də iqtisadi böhranlara, siyasi və iqtisadi problemlərə səbəb olmağa başladı.

Keçən əsrin 80-ci illərindən etibarən çirkli pulların leqallaşdırılması əleyhinə mübarizə öz aktuallığını artırmağa başlamış və BMT-nin psixotrop və narkotik maddələrin qeyri-qanuni yolla dövriyyəsinə qarşı mübarizəsi haqqında Vyana Konvensiyası hazırlanmış və ratifikasiya üçün açıq elan edilmişdir.

Ölkəmizdə cinayət yolu ilə ələ keçirilmiş pul vəsaitlərinin leqallaşdırılması, terrorçuluğun maliyyələşdirilməsi əleyhinə mübarizəni (PL/TMM) Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Monitoring Xidməti reallaşdırır. Belə ki, Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Monitoring Xidməti ölkə Prezidentinin 2010-cu ilin 23 fevral tarixində 66 nömrəli fərmanına əsasən yaradılmışdır.

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası tərəfindən 19 yanvar 2005-ci il tarixli 144/2 sayılı qərarı əsasında təsdiq olunmuş “Məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlərdə

aparılan auditə dair proqram”, “İnvestisiya fondlarında aparılan auditə dair proqram”, “Səhmdar cəmiyyətlərində aparılan auditə dair proqram”, ”Sığorta təşkilatlarında aparılan auditə dair proqram” çərçivəsində aparılan auditdə çirkli pulların yuyulma faktlarının aşkar olunması, eləcə də 2008-2009-cu illərdə qarşısının alınması ilə bağlı müvafiq əlavə və dəyişikliklərin edilməsi bu sahədə atılan müsbət addımlardan biridir. Çünki Auditorlar Palatası respublikamızda PL/TMM sahəsində dövlət siyasəti tam formalaşmamışdan əvvəl öz fəaliyyət sahəsi üzrə qabaqcıl tədbirlər görmüş, həmçinin cinayət yolu ilə ələ keçirilmiş pul vəsaitlərinin leqallaşdırılması, eləcə də terrorçuluğun maliyyələşdirilməsi əleyhinə mübarizə siyasətini formalaşdırmağa başlamışdır.

Belə bir sual yaranır ki, bəs pul vəsaitlərinin leqallaşdırılmasına qarşı mübarizədə audit şirkətlərinin rolu nədən ibarətdir?

Belə ki, beynəlxalq standartlar əvvəllər audit şirkətlərinin PL/TMM sahəsindəki öhdəliklərini müəyyən etməmişdir. Ancaq beynəlxalq aləmdə baş vermiş iri maliyyə fırıldaqçılıqları və bu sahədə auditor rəyinin əhəmiyyəti diqqəti daha da artırdı. ABŞ-da 2001-ci ildə “Enron” elektroenergetika şirkətindəki cinayət, hesab edilir ki, əsrin ən böyük cinayətlərindən biridir və “Böyük Beşlik”-dən biri hesab olunan “Artur Andersen” şirkətinin bu cinayətdə rolunun olması auditor şirkətləri üzərində nəzarət sisteminin daha da artırılmasına səbəb olmuşdur.

Enron işi- yəni Enron qalmaqalı investorların aldatılması məqsədilə bu şirkətin maliyyə hesablarının saxtalaşdırılmasından ibarət idi. Nəticə etibarilə şirkətin bir neçə ofşor zonalarda fəaliyyətdə olan bölmələri aşkar olundu. Maraqlısı isə odur ki, bu ofşor şirkətlər qanuna uyğun olaraq yaradılmışdır. Belə ki, onlar daimi şəkildə dövlətə müəyyən hesabatlar təqdim etməli idilər. Sxemlər quruluşca mürəkkəb şəkildə olsalar da , lakin fəaliyyət prosesi isə çox sadə idi. Belə ki, həm törəmə şirkətlərlə müqavilələr bağlanılır və şirkətin dəyəri yüksəldilir, həm də şirkətlərin elan etmək istəmədikləri borclar bu ofşor zonaların üstünə yazılırdı.

Nəticə etibarilə şirkətin göstərici faizləri yüksəlir, səhm və paketlərin dəyəri artırdı. Səhmdarlardan fərqli olaraq isə şirkət, xərclərini vergi orqanlarına göstərərək zərəyə işlədiyini iddia edir və 380 milyon dollarlıq vergi ödənişi əldə etmiş olurlar. Lakin bu halda şirkətin borcları getdikcə artırdı və 2001-ci il oktyabr ayında isə artıq borcları gizlətmək mümkünsüz idi. Belə ki, şirkət 640 milyon zərər və kapitalının 1.2 milyard dollar azalması haqqında məlumat yayımladı. Bu zaman Enronun səhmləri ifrat dərəcədə azalmağa başladı və şirkət 2001-ci il dekabr ayında artıq müflisləşdiyini elan etdi.

İstintaq nəticəsində aşkara çıxmışdır ki, şirkətin 15000 əməkdaşı üçün nəzərdə tutduğu bir milyard dollar məbləğində yığılmış təqaüdü məhv olmuşdur. Belə ki, şirkət tərəfindən bu vəsaitlər əvvəlcə öz səhmlərinə yatırılıb və sonra isə bu səhmlər dəyərsizləşdirilib. Məlum olmuşdur ki, bu faktların ötürülməsində “Arthur Andersen” adlı audit şirkətin də rolu var idi. Yəni, bu audit şirkəti plan hazırlanarkən iştirak etmiş, lakin təhlükənin baş verdiyini hiss edən zaman şirkətin bir çox dəyərli informasiyalarını məhv etmişdir.

2002-ci ildə amerikanın gigant mobil operatorlarından hesab edilən WorldCom da iflas olmuşdur. Qeyd edək ki, onun da şirkəti “Arthur Andersen” şirkəti idi.

Göstərilən proseslər ifşa edildikdən sonra belə halların yenidən təkrar edilməməsi üçün beynəlxalq səviyyəli bir çox layihələr qəbul edildi.

Qəbul edilən əsas qanun isə Sarbanes Oxley idi. 2002-ci ilin 30 iyul tarixində Sarbanes Oxley layihəsi Amerika Prezidenti Corc Buş tərəfindən imzalanmışdır. Bu qanun layihəsi respublikaçı Maykl Oksl və demokrat Pol Sarbeynz tərəfindən işlənilib hazırlanmışdır. Qanun 11 bölməni əhatə edirdi və bu qanunda auditorların müstəqil fəaliyyəti, maliyyə şəffaflığı, korporativ məsuliyyət və bu kimi digər məsələlərə aydınlıq gətirildi.

Təsərrüfat subyektlərinin göstərilən nümunə timsalında auditor təşkilatları ilə gizli sövdələşməsi, hüquqi baza və qanunvericiliyə zidd hərəkətləri keyfiyyətsiz auditin təşəkkül tapmasına və beynəlxalq miqyaslı qalmaqaların meydana gəlməsinə təkan vermişdir. Bu da iqtisadi-inzibati tənzimlənmə mexanizminin qeyri-təkmilliyi probleminin vaxtında üzə çıxarılmamasına şərait yaratmışdır.

Dünya təcrübəsində yaşanan bu cür maliyyə saxtakarlıqlarından sonra, bir sıra dövlətlər həmçinin Azərbaycan Respublikası da maliyyə tənzimlənmələrinin gücləndirilməsi məqsədilə auditor şirkətlərinə monitoring rejimini tətbiq etməyə başladılar. Bu halda, audit şirkətləri tərəfindən həyata keçirilən yoxlamalar zamanı kapitalın terrorçuluğa yönəldilməsi, yaxud cinayət yolu ilə ələ keçirilmiş əmlakın əməliyyatlara cəlb edilmə hallarının aşkar edilməsi barəsində Maliyyə Monitoring Xidmətinə məlumatlar verməli və “Fraud and Error” (“Fırıldaqçılıq və səhvlər”) adlı 240 sayılı beynəlxalq audit standartında göstərilmiş tədbirləri görməlidirlər. Başqa sözlə desək, hər hansı şübhəli məlumatlar təqdim olunduqdan sonra audit şirkətləri cinayət barəsində hüquqi şəxslərin rəhbərlərinə məlumat verməli və lazımi nəticə əldə olunmadıqda auditin aparılmasından imtina etməlidir.

Əlavə olaraq ”Korporativ İdarəetmə Prinsipləri”nin 5-ci prinsipi hesab edilən və 2004-cü ildə İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı (İƏİT) tərəfindən qəbul olunmuş “Açıqlama və şəffaflıq” prinsipinə uyğun olaraq belə müəyyən olunmuşdur ki, ictimaiyyət üçün auditor rəyi açıq elan edilməli və auditor açıqlanmış rəyinin təhrif olunması haqqında nüanslara rast gəldikdə, qanunvericiliyə uyğun olaraq müəyyən tədbirlər görməlidir. Yəni ki, auditor rəyinin şəffaflığının təmin edilməsi PL/TMM sahəsində, ümumiyyətlə isə maliyyə tənzimlənməsi sahəsində əhəmiyyətli tədbirlərdən biri hesab edilir.

Belə ki, 21-ci əsrin əvvəllərindən etibarən dünyadakı bütün bazar iştirakçılarının, investorların, həmçinin digər maraqlı tərəflərin, eləcə də dövlətin auditə etibarının azalması kimi mənfi bir proses müşahidə edilməkdədir.

Belə ki, 2008-2009-cu illərdə yaşanan və “Enron” qalmaqalından başlayan dünya maliyyə böhranı da həmçinin auditorlar tərəfindən təsdiq edilən hesabatlarla kölgə salınmasına əsas vermişdir. Bu halda belə bir sual yaranır: Bəs necə olur ki, müəssisələr öz fəaliyyətində audit şirkətləri tərəfindən müsbət rəy aldıkları halda qısa müddətdən sonra fırıldaqçılıq, korrupsiya, ciddi nöqsanlar və s. hallar özünü biruzə verir?

Aparılan araşdırmalardan belə görünür ki, bu cür halların yaranmasının əsas səbəbi kimi auditin klassik prinsiplərindən hesab olunan müstəqillik prinsipinin pozulması götürülür. Müstəqillik prinsipinin pozulması isə bir neçə idarəetmə qüsurlarının, həmçinin maliyyə-vergi fırıldaqçılıqlarının ört-basdır edilməsinə, bu da öz növbəsində auditin digər mühüm prinsipi olan-obyektivlik prinsipinin də pozulması ilə nəticələnir.

Nəticə etibarilə, bununla auditin obyektivliyində maraqlı olan bütün tərəflər-mülkiyyətçilər, səhmdarlar, kreditorlar, əmanətçilər, ən nəhayət, dövlət və dolayısı ilə bütövlükdə cəmiyyət aldanılmış olur. Heç təsadüfə deyil ki, Avropa Komissiyası tərəfindən müzakirəyə çıxarılan “Yaşıl Sənəd” də auditorların müstəqilliyinin qorunması, audit xidmətində məsuliyyətin artırılması və auditin rolunun gücləndirilməsi kimi müddəalar ön plana çəkilmişdir.

Audit xidmətində məsuliyyətin artırılma müddəası nəinki auditorlara qarşı yönəldilməli, eyni zamanda auditorların peşəkar fəaliyyətlərini həyata keçirməyə maneçilik törədən, onları bilavasitə cinayətə və cəmiyyətə zidd hərəkətlərə sövq edən sifarişçilərə də yönəldilməlidirlər. Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, korrupsiyanın və gizli iqtisadiyyatın mövcud olduğu vəziyyətdə, çirkli pulların yuyulması prosesində iştirak edən müəssisələr həmin prosesə auditorları cəlb edirlər. Bu subyektlərin rəhbərləri auditorları hədələməklə, onlara əsassız şəkildə iri müqavilə məbləğləri ödəyərək öz məqsədlərinə nail olmaq istəyirlər. Məhz elə bu

baxımdan məsuliyyət normasının sifarişçi-auditor subyekt istiqamətində təkmilləşdirilməsi bu problemin həlli ilə bağlı mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Mövcud şəraitdə maliyyə nəzarət mexanizmindən daha da səmərəli şəkildə istifadə edilməsi üçün dövlət nəzarətilə kənar audit arasında əlaqələrin təkmilləşdirilməsi vacib məsələlərdən biridir ki, bu zərurət də ilk əvvəl aşağıdakı amillərlə bağlıdır:

-birincisi, kənar audit və dövlət nəzarəti arasında müəyyən fərqlərin mövcud olmasına baxmayaraq onların hər ikisinin obyekt və məqsədi idarəetmənin səmərəliliyinin yüksəldilməsi, şəffaflığın artırılması, idarəetmə və iqtisadiyyatın bütün səviyyələrdə səmərəliliyinin artırılmasıdır;

-ikincisi isə, mülkiyyətin çoxnövlüliyünün mövcud olması, eləcə də özəl sektorun iqtisadiyyatda çəkisinin artması dövlət nəzarəti ilə birlikdə, müstəqil auditin də geniş şəkildə tətbiqinin tələb olunmasıdır.

İqtisadi sistemin tənzimlənməsində auditin rolundan danışarkən, Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının adını da xüsusi vurğulamaq lazımdır. Audit sahəsi üzrə inkişaf etmiş əksər ölkələrin təcrübəsinin öyrənilməsi və tətbiqi, həmçinin beynəlxalq audit praktikasına əsasən respublikada auditin keyfiyyətinin artırılmasının təmin edilməsi məqsədilə müvafiq layihələr sisteminin hazırlanıb həyata keçirilməsində Auditorlar Palatası mühüm rola malikdir. Azərbaycan Respublikasının Prezidenti cənab İlham Əliyev tərəfindən Auditorlar Palatasının fəaliyyətinin on illiyi münasibətilə Auditorlar Palatasının bütün kollektivinə təbrik məktubu ünvanlanmış və qeyd edilmişdir ki, respublikamızın iqtisadiyyatı inkişaf etdikcə, ölkəmizin dünya təsərrüfat sistemində inteqrasiyası yüksəldikcə iqtisadi-maliyyə sahəsində şəffaflığın və effektivliyin təmin edilməsində, korrupsiya və iqtisadi cinayətkarlıq əleyhinə mübarizədə auditin perspektivlərindən daha geniş istifadə olunması zərurəti də yaranır. Belə ki, müstəqil maliyyə nəzarət sahəsində

qabaqcıl dünya təcrübəsinin öyrənilməsi, milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması ilə ölkəmizdə tətbiqinin genişləndirilməsi çox vacibdir.

Dünya təsərrüfat sahəsində Azərbaycanın mövqeyinin mütəmadi olaraq güclənməsinə təkan verən mühüm amillərdən biri də fəal investisiya siyasətinin reallaşdırılmasıdır. Respublikamız 21-ci əsrdən başlayaraq dünyanın aparıcı investisiya məkanlarından biri, həmçinin özü də potensial investitorlardan biridir. Ölkəmizin maraqlarının təmin edilməsi məqsədilə son 10 ildə bir çox xarici ölkələrə investisiyalar yatırılmışdır. Bununla yanaşı, ölkə iqtisadiyyatının müxtəlif sahələrinə yatırılmış daxili və xarici investisiyaların məbləğləri artmışdır. Belə ki, qlobal inkişaf mühitində maliyyə vəsaitlərindən istifadənin səmərəliliyi daim təhlili olunmalı, maliyyə əməliyyatlarının hərəkəti nəzarətdə olunmalıdır. Bu məsələnin həllinə isə idarəetmənin elementləri, eləcə də proqnozlaşdırma, nəzarət, audit, təhlil və təftiş yönəldilməlidir.

Prespektiv inkişafın müəyyən edilmiş istiqamətləri üzrə ölkəmizdə maliyyə bazarlarının effektivli inkişafına xüsusi yer ayrılmaqdadır. Mövcud olan milli maliyyə sisteminin uzunmüddətli tələbatının tam şəkildə ödənilməsinin təmin edilməsi məqsədilə maliyyə bazarlarının, həmçinin bank sektoru, ipoteka xidmətlər bazarı, lizinq və törəmə maliyyə alətlər bazarı, qiymətli kağızlar bazarı və s. amillərin inkişaf etdirilməsi vacib məsələlərdən hesab edilir. Bu cür inkişaf meyli eyni zamanda müxtəlif sahələrdə də audit xidmətlərinin əhatə dairəsinin genişlənməsinə (məsləhət xidmətləri, investisiya fondları, bank və digər maliyyə institutları ilə əlaqədar məcburi audit xidmətləri) təsir göstərir. Bu sahələrdə audit xidmətinin daha da yüksək inkişafına nail olmaq məqsədilə maliyyə bazarları və institutları üzrə təşkil edilən audit xidmətlərinin təkmilləşdirilməsi və zəruri ixtisaslaşmanın aparılması vacibdir.

3.2 . Dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətləri

Müasir dövrdə qlobal iqtisadi böhran şəraitində hər bir dövlət milli iqtisadi təhlükəsizlik barəsində ciddi düşünərək mənfi hallardan qurtulmaq üçün məqsədyönlü tədbirlər reallaşdırmağa çalışır. Son illərdə Azərbaycan Respublikası ölkəni qlobal böhranın kənar təsirlərindən maksimum dərəcədə qorumaq üçün müvəffəqiyyətli sosial-iqtisadi inkişaf strategiyası həyata keçirir, eləcə də böhrandan sonrakı mərhələlərdə də daimi və davamlı inkişafın təmin edilməsinə şərait yaradır.

Böhrandan sonrakı mərhələdə isə maliyyə resurslarından səmərəli şəkildə istifadə olunması və şəffaflığın yüksəldilməsi bu baxımdan xüsusi rola malikdir. Qloballaşan dünyanın bugünkü inkişaf mərhələsində bütün ölkələrdə şəffaflığın maksimum dərəcədə artırılması demokratiyanın ən vacib amili kimi qiymətləndirilir. Belə ki şəffaflığın artırılması sosial-iqtisadi inkişaf üçün maneələr yaradan korrupsiya əleyhinə mübarizə aparmaqla, maliyyə vəsaitlərindən effektiv istifadə olunmasına zəmin yaradır.

İqtisadi böhran şəraitində, həmçinin iqtisadiyyatın böhrandan sonrakı dövrlərində maliyyə resurslarının səmərəli istifadə edilməsində şəffaflığın rolunun artırılması birinci növbədə, auditin və nəzarətin gücləndirilməsi hesabına həyata keçirilə bilər. Nəzarət anlayışına həm dövlət nəzarəti, həm qeyri-dövlət nəzarəti, həm də ictimai nəzarət aid olunur.

Son zamanlar ölkəmizdə vergidən yayınma, maliyyə resurslarından səmərəsiz istifadə, haqsız rəqabət, saxta maliyyə sənədlərinin istifadəsi, qanunsuz sahibkarlıq həmçinin də maliyyə nəzarətinin öz nöqsan və çatışmazlıqları iqtisadiyyatın maliyyə tənzimlənməsində və şəffaflıq problemlərinin həlli yolunda ciddi maneələr törədir, lakin buna baxmayaraq həyata keçirilən sosial-iqtisadi yönümlü tədbirlər uğurlu nəticələrin əldə olunmasına şərait yaradır. Baş vermiş belə problemlərin aradan qaldırılması üçün müvafiq olaraq aşağıdakı dövlət proqramları qəbul edilmişdir.

Bu proqramlardan biri icrası uğurla başa çatdırılmış və beynəlxalq ekspertlərin müsbət qiymətləndirdikləri Korrupsiya əleyhinə mübarizə üçün Dövlət Proqramıdır ki, həmin proqram 2004-2006-cı illəri əhatə edir və beynəlxalq aləmdə korrupsiyaya qarşı mübarizədə əhəmiyyətli rola malikdir¹⁷. Proqramın audit xidmətinə həsr olunan hissəsi 4-cü bölmədir ki, bu bölmə sosial və iqtisadi sahədəki tədbirləri əhatə edir və geniş məzmunlu 8 maddədən ibarətdir.

Eyni zamanda Auditorlar Palatası da bu Dövlət Proqramı üzrə reallaşdırılmış antikorrupsiya tədbirlərində aktiv iştirak etmişdir. Nəticə etibarilə, Auditorlar Palatası nəzdində “Dövlət sektoru və özəl sektorda Korrupsiya əleyhinə mübarizə üçün daxili nəzarət xidmətinin yaranması üzrə proqram” işlənilib hazırlanmışdır.

Növbəti Dövlət Proqramı isə 2007-2011-ci illərdə həyata keçirilən “Şəffaflığın yüksəldilməsi və korrupsiya əleyhinə mübarizə üzrə Milli Strategiya” hesab edilir.

“Milli Strategiya”nın həyata keçirilmə sahəsi üzrə fəaliyyət planında maliyyə nəzarətinin təkmilləşdirilməsi üçün nəzərdə tutulmuş “İqtisadiyyat və sosial sahə” adlanan bölməsində Auditorlar Palatasının iştirak etməsi də nəzərdə tutulmuşdur və bu bölmənin 6-cı yarım bölməsi isə bütünlüklə audit fəaliyyətinə həsr olunmuşdur¹⁸. Qeyd edək ki, Auditorlar Palatasının bu sahə üzrə fəaliyyəti çoxşaxəli, ardıcıl, dinamik xarakter daşıyır.

Audit xidmətinin möhkəmləndirilməsi məqsədilə fəaliyyət planında birbaşa müəyyənləşdirilmiş öhdəliklərdən biri isə beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi məsələsidir. Auditorlar Palatası bu müddəanı nəzərə alaraq Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyası (IFAC) ilə imzalanmış memorandumuna əsasən və (IFAC)ın tamhüquqlu

¹⁷ Korrupsiya əleyhinə mübarizə üzrə Dövlət Proqramının (2004-2006-cı illər) təsdiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikası Prezidentinin sərəncamı.

¹⁸ “Şəffaflığın artırılması və korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Milli Strategiya (2007-2011)”nın təsdiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikası Prezidentinin sərəncamı.

üzvlüyü ilə yaranmış öhdəlikləri əsas götürərək ölkəmizdə beynəlxalq audit standartlarına keçidi tətbiq etmişdirlər. Bu məqsədlə keyfiyyətə nəzarətə aid 1 saylı beynəlxalq standart, 36 adlı beynəlxalq audit standartı və Peşəkar IFAC Mühasiblərinin Etika Məcəlləsi tərcümə edilib nəşr etdirilmişdir.

Qeyd edək ki, iqtisadi böhran şəraitində auditin qarşısında duran ən mühüm vəzifələrdən biri də maliyyə fırıldaqçılığına qarşı mübarizə aparılmasıdır. Maliyyə hesabatları ilə bağlı fırıldaqçılıq planlaşdırılmış sxemlərlə saxtakarlıq törədərək maliyyə hesabatlarının pisləşdirilməsini (dotasiyaların alınması, vergidən yayınmalar və s.) və yaxşılaşdırılmasını (kreditorların, alıcıların, investorların aldadılması) əhatə edə bilər.

Bir çox inkişaf etməkdə olan ölkələrdə korrupsiya halları daha çox dövlət müəssisələrində baş verir ki, bunun da əsas səbəbi kimi qanunun tətbiqində zəifliyə yol verilməsi götürülür. Bu cür fırıldaqçılıqların qarşısının alınması isə çox çətindir, çünki belə müəssisələrdəki bir çox tərəflər öz gəlirlərini təmin etmək üçün gizli sövdələşmələrə girirlər.

Aparılan araşdırmalardan görünür ki, dövlət sektorunda daha çox rast gəlinən üç tip fırıldaqçılıq mövcuddur ki, bunlar da maliyyə hesabatlarının saxtalaşdırılmasına səbəb olan hal kimi qiymətləndirilə bilər. Birincisi, adətən vəzifədən sui-istifadə, korrupsiya, qeyri-qanuni mükafatlandırma, rüşvətxorluq və s. kimi cinayətləri əhatə edən büdcə prosesləri ilə əlaqədar fırıldaqçılıqdır. İkincisi, vergidən yayınmalar, oğurluq, aktivlərin təhrif olunma və mənimsənilmə kateqoriyasını əhatə edən, həmçinin büdcə fəaliyyəti ilə bilavasitə əlaqəli olan fırıldaqçılıqdır. Üçüncüsü isə, birbaşa mühasibat işi ilə bağlı fırıldaqçılıqdır ki, fırıldaqçılığın bu tipinə aktivlərin qiymətləndirilməsi və təsnifləşdirilməsində təhriflərə yol verilməsi, gəlir və xərclərin təhrif olunması və s. aiddir.

Böhran şəraitində gizli iqtisadiyyatın mövcud olması, sərbəst auditorlar və audit təşkilatlarının qeyri-etik, qeyri-qanuni fəaliyyətin nəticəsi iqtisadi cinayətkarlığın

inkişafının daha da genişlənməsinə səbəb olur. Bu isə ilk növbədə “qara audit”in inkişafına şərait yaradır. Cəmiyyət və bütövlükdə iqtisadiyyat üçün normal olmayan bu kimi prosesləri bəzən də Azərbaycan reallığında görmək mümkündür. Lakin dünya ölkələrinin təcrübəsində olduğu kimi, ölkəmizdə də belə halların qarşısının alınması və audit fəaliyyəti üzərində nəzarət tədbirlərinin artırılması istiqamətində ciddi tədbirlər görülür. Bəzən “qara audit”in formalaşması və inkişafına maraqlı tərəflərin hər ikisinin auditorun və sifarişçinin birgə razılaşması rəvac verir. Belə gizli sövdələşmələrin aşkar edilməsi isə olduqca mürəkkəb prosesdir. Sifarişçinin maraqlarını təmin edən belə auditorlar və audit təşkilatları sifarişçinin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətində müəyyən etdiyi qeyri-qanuni əməliyyatları, ciddi nöqsanları, vergi və başqa öhdəliklərdən yayınmaları, xərclərin əsassız olaraq şişirdilməsini və s. öz rəyində əks etdirməyərək sifarişçi subyektə onun mənafeələrinə uyğun rəy verir. Başqa bir tərəfdən isə ölkənin iqtisadi qanunvericilik sahəsində olan müəyyən boşluqlardan istifadə olunmasında da auditor sifarişçiyə uyğun “məsləhət xidmətləri” göstərir.

“Qara audit”-in təşəkkül tapmasında və əhatə dairəsinin genişlənməsində sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının göstərdikləri audit xidmətlərinin keyfiyyət səviyyəsi ciddi şəkildə təsirə malikdir. Dünya ölkələrinin audit praktikasındakı təcrübələrdə olduğu kimi, respublikamızda da audit xidmətlər bazarında “qara audit”-in tam aradan qaldırılması və keyfiyyətsiz xidmətlərin aparılmaması üçün Auditorlar Palatası inzibati-tənzimləyici tədbirlər həyata keçirir.

Müasir dövrdə bir çox sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının sənədlərindəki ciddi nöqsanlar auditin keyfiyyətinə nəzarət zamanı aparılan araşdırmaların nəticəsində üzə çıxmışdır. Aparılan belə araşdırmalar və onların nəticələri Qərbi Avropada və ABŞ-da acı təcrübələrini göstərərək iqtisadiyyat və cəmiyyət üçün ciddi narahatlıq halına çevrilmiş və dünya iqtisadiyyatında yaranmış böhran halına öz təsirini göstərmişdir.

Son dövrlərdə dövlət auditinin qarşısında dayanan başlıca vəzifələrdən biri də fırıldaqçılıq hallarının qarşısının alınmasına və fırıldaqçılıq əleyhinə səmərəli proqramların hazırlanmasına və aşkar edilməsinə xidmət göstərən nəzarət tədbirlərinin həyata keçirilməsidir.

Hal-hazırda inkişaf etmiş ölkələrdəki iqtisadi böhran davam etməkdədir və vergidən yayınma halları dünya ölkələrində sabit olaraq yüksək səviyyədə qalmaqdadır. Belə tendensiyalar isə vergi orqanlarının fəaliyyətində çətinliklərin yaranmasına şərait yaradır, bu da auditor sahəsində yeni texnika və texnologiyaların tətbiqini zəruriləşdirir.

Auditə müasir yanaşma göstərir ki, audit ilk olaraq təsərrüfat subyektlərinin daxili nəzarət sistemindəki zəifliklərin aradan qaldırılması və risklərin, həmçinin vergi risklərinin öncədən qiymətləndirilməsini tələb edir. Hazırda inkişaf etmiş qabaqcıl ölkələrin bir çoxunun vergi administrasiyalarında audit sahəsi üzrə müasir modellər, yeni yanaşma və üsullar tətbiq olunur. Bu isə onunla əlaqədardır ki, son 10-15 ildə dünyadakı əksər özəl müəssisələrin, dövlət orqanlarının və beynəlxalq təşkilatların fəaliyyət sahəsində informasiya texnologiyaları sürətlə tətbiq edilməkdə, əməliyyatlar isə elektron formada aparılmaqdadır. Maliyyə əməliyyatlarının həyata keçirilməsi və kapitalın yerləşməsi isə məkan olaraq sərhədsiz hesab edilir.

İnkişaf etmiş ölkələrin audit təcrübəsi göstərir ki, Azərbaycanın audit sahəsində də informasiya texnologiyalarına uyğunlaşdırılan və bu sahə üzrə bilikli və bacarıqlı kadrlara söykənən audit modellərinin tətbiqinə tələb artmaqdadır. Bu cür öhdəliklər Avropa-Azərbaycan Fəaliyyət Planından yaranan vəzifələrin və ölkəmizdə elektron hökumətin yaranması ilə əlaqədar olan mühüm dövlət layihələrinin reallaşdırılması ilə bağlıdır.

Hal-hazırda, dünyada elektron audit metodlarının məşhurluğu daim yüksəlməkdədir. Bir çox ölkələrdə artıq elektron audit metodlarından geniş istifadə

edilir. Avropa İttifaqının “Elektron auditin xəritəsi” adlanan hesabatında elektron audit anlayışı belə göstərilmişdir:

Elektron audit-kompüter proqram təminatlarına əsaslanaraq vergi ödəyicilərinin informasiya sistemlərində saxlanılmış verilənlər bazasına çıxış əldə edərək elektron əməliyyatların düzgünlüyünün və tamlığının müxtəlif audit testləri vasitəsi ilə yoxlanılıb təhlil edilməsidir.

Hal-hazırda ölkəmizdə demək olar ki, bir çox vergi ödəyicilərində yoxlamalar elektron formada, lazımı əməliyyatlar isə kompüter vasitəsilə aparılır. Bu isə imkan yaradır ki, elektron audit mütəxəssisləri (yəni elektron auditorlar) elektron formada və böyük həcmdə saxlanılmış mühasibat uçotu məlumatlarını elektron daşıyıcılar şəklində vergi ödəyicilərindən alsın və İDEA, ACL kimi xüsusi proqram təminatlarından istifadə edərək bu məlumatları az bir müddətdə vergidən yayınma riskləri baxımdan təhlil etsin.

Maliyyə hesabatlarında yaranan qeyri-müəyyənliklər həmçinin, maliyyə böhranlarının təsiri nəticəsində rast gəlinən risklər, eləcə də fasiləsiz fəaliyyət ilə əlaqədar maliyyə hesabatlarındakı bəzi məlumatların mətn hissələrinin səmərəliliyi şübhə yaratmışdır. Hazırda bir çox ölkələrdə auditorlar belə sahələr üzrə müəyyən hesabat formaları hazırlayırlar. Bu sahələrdə daha effektiv və daha aydın məlumat vermək üçün yenidən audit standartları hazırlanmalı və korporativ hesabat təqdim olunmalıdır.

2008-2009-cu illər ərzində dünya maliyyə böhranından çox az itkilərlə çıxmış Azərbaycan Respublikasında iqtisadi artım davam etmiş, həmçinin bir çox qlobal layihələrin reallaşdırılması da bir o qədər sürətlənmişdir. Respublikamız sosial-iqtisadi inkişafın dinamikası baxımından regionda liderlik mövqeyini də möhkəmləndirmişdir. Belə ki, böhrandan sonrakı mərhələlərdə maliyyə resurslarını əsasən ölkənin valyuta ehtiyatları, büdcə vəsaiti və neftdən gələn gəlirlər təşkil edir. Təbii ki, maliyyə resurslarının da səmərəli idarə olunması, xüsusi dövlət

proqramlarının reallaşdırılması ilə həyata keçirilir. Burada isə çalışmaq lazımdır ki, həmin vəsaitlər bilavasitə qeyri-neft sektorunda idxalı əvəzləyən ixracyönümlü istehsal sahələrinə, real bazara, yerli işçi qüvvəsinə və yerli xammala hesablanan istehsal sahələrinə yönəldilsin.

Azərbaycan Respublikasının iqtisadi böhrandan itkisiz çıxma bilməsi üçün real sektora qoyulmuş investisiyaların həcmi artırılmalı, ölkənin idxaldan asılılığını zəiflətmək üçün layihələr hazırlanmalı, dövlət tərəfindən istehsal sahəsi ilə məşğul olan şirkətlərə maliyyə yardımı göstərilməli və xüsusi diqqət yetirilməlidir. Yaranan iqtisadi böhranların baş verməsinin başlıca səbəblərində biri məhz elə istehsal bazarının zəifləməsidir. Ölkəmizdə analoji prosesin qarşısının alınma bilməsi üçün qeyri-neft sektorunun fəaliyyətinin yüksəldilməsi istiqamətində tədbirlər həyata keçirilməlidir. Dünya bazarında neftin qiyməti öncəki illərlə müqayisədə dəfələrlə aşağı düşdüyü üçün, ölkəmizdə də neftdən əldə olunan gəlirlər azalmışdır. Bununla yanaşı, hesab edirəm ki, gələcək illərdə neftin satışından qazanılan gəlirlər neft sektoru ilə yanaşı qeyri-neft sektorunda da səmərəli layihələrin hazırlanmasına yönəldilməlidir.

3.3. Respublikamızda auditin hüquqi əsaslarının və qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Respublikamızda audit xidmətlərinin tənzimlənməsi məqsədilə 16 sentyabr 1994-cü il tarixində “Audit xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu qəbul olunmuşdur. Öz təsdiqini tapmış bu qanun audit xidmətlərinin təşkili, tənzimlənməsi, təşəkkülü və bütövlükdə audit xidmətlərinin normativ hüquqi bazasının formalaşması və inkişafında əvəzsiz rol oynamış, həmçinin bu günkü

gündə də öz aktuallığını qoruyub saxlamışdır. Keçən dövr ərzində Azərbaycan Respublikasında audit xidməti müstəqil maliyyə nəzarəti sistemi kimi formalaşmış və audit xidmətinin normativ hüquqi bazası yaradılmışdır. Belə ki, cəmiyyətin və ölkə iqtisadiyyatının mühüm infrastruktur sahəsi kimi auditin rol və vəzifələri “Daxili audit haqqında”, “Kredit ittifaqı haqqında”, “Maliyyə-sənaye qrupları haqqında”, “Mühasibat uçotu haqqında”, “Büdcə sistemi haqqında”, “Banklar haqqında”, “Auditorların peşə məsuliyyətinin icbari sığortası haqqında”, “Prokurorluq haqqında”, “Qiymətli kağızlar haqqında” habelə Mülki Məcəllə, o cümlədən 20-dən artıq Azərbaycan Respublikasının qanununda təsbit olunmuşdur. Eləcə də, ötən dövr ərzində qanunçuluq sferasında və ölkənin maliyyə-iqtisadi həyatında baş vermiş dəyişikliklər nəzərə alınaraq və beynəlxalq təcrübə sahəsində “Auditor xidməti haqqında” qanunda çoxsaylı əlavələr və dəyişikliklər edilmişdir.

Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasına Auditorlar Palatasının tamhüquqlu üzvlüyü ilə əlaqədar yaranmış öhdəliklər, Beynəlxalq Audit Standartlarının (BAS) Azərbaycan dilində tərcümə edilməsi və 1 yanvar 2010-cu il tarixindən respublikamızda audit xidmətinin beynəlxalq audit standartlarına uyğun həyata keçirilməsi, audit statusunun genişləndirilməsi, audit sahəsindəki qabaqcıl təcrübənin ölkəmizdə tətbiq və zərurəti kimi amillər “Auditor xidməti haqqında” qanunda əlavə və dəyişikliklərin edilməsi aktuallaşdırmışdır. Respublika Prezidenti cənab İlham Əliyev tərəfindən təsdiqlənmiş 2421 sayılı 5 sentyabr 2012-cı il tarixli sərəncama əsasən “Korrupsiya əleyhinə mübarizə üçün Milli Fəaliyyət Planı”nda da audit xidmətlərinin təkmilləşdirilməsinin bir vəzifə kimi Auditorlar Palatası qarşısına qoyulması və normativ hüquqi qanunların zamanın tələblərinə uyğunlaşdırılması zəruriləşdirmişdir.

Bununla yanaşı, audit sahəsinin qanunvericilik bazasında mövcud olan bir sıra boşluqlar və çatışmazlıqlar vardır ki, bunlar audit xidmətinin göstərilməsi və onun

tənzimlənməsi prosesinin həyata keçirilməsində önəmli problemlər yaradır. Bu problemlərə, ilk növbədə, aşağıdakıları aid etmək olar:

-Audit prosesində şəffaflığın təmin olunması üzrə müddəaların qanunvericilikdə əks edilməməsi;

-Audit xidmətinin göstərilmə prosesində vəzifəli şəxslərin və məcburi audit subyektlərinin rəhbərlərinin məsuliyyət hüquq və vəzifələrinin qanunvericilikdə təsbit olunmaması;

-Audit şirkətlərində daxili nəzarət sisteminin lazımlılığının qanunvericilikdə təsbit edilməməsi;

-Audit sahəsində ədalətli rəqabətin və antiinhisar tədbirlərin təmin olunması istiqaməti üzrə qanunvericilikdə müddəaların olmaması;

-Auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin artırılması, eləcə də davamlı təhsilin zəruriliyi haqqında qanunvericilikdə müddəaların olmaması;

-Auditorlar Palatasının öz fəaliyyəti ilə bağlı ictimaiyyət qarşısında verdiyi hesabatların qanunvericilikdə əks olunmaması;

-Auditorların korrupsiya əleyhinə mübarizə sahəsində məsuliyyət və öhdəliklərinin qanunvericilikdə müəyyən olunmaması;

-Qanunvericilikdə göstərilən hallarda məcburi auditin obyektləri maliyyə hesabatlarını müstəqil auditor hesabatı ilə birgə dərc etdirdiyi ilə əlaqədar olaraq məsuliyyətin qanunvericilikdə öz əksini tapmaması;

-Fəaliyyətin əsas meyar göstəriciləri hesab edilən işçilərin sayı, illik dövriyyələrin həcmi ilə əlaqədar auditin əhatə dairəsinin dəqiqləşdirilməsi üçün hüquqi mexanizmin olmaması;

-Müstəqil auditorların hesabatlarının təsərrüfat subyektlərinin maliyyə hesabatlarının tərkib hissələri kimi tanınmaması;

-Müstəqil auditorlarla daxili auditorlar və təsərrüfat subyektlərinin audit komitələri arasında əlaqələrə aid müddəaların olmaması;

Audit xidmətinin hüquqi normativ bazasının təkmilləşdirilməsi bir çox yeni qanun və qərarların qəbulunu, həmçinin qüvvədə olan qanunvericilik aktlarına uyğun əlavə və dəyişikliklərin baş verməsini zəruri edir.

Audit sisteminin hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi ilk əvvəl, “Maliyyə nəzarəti haqqında” qanunla tənzimlənməlidir.

Maliyyə nəzarətinin çoxşaxəli qolları arasındakı əlaqələrin daha da gücləndirilməsi və bu qurumlar arasındakı səlahiyyət dairəsinin konkretləşdirilməsi zərurətini əsas götürərək, həmçinin bir çox qurumların maliyyə nəzarəti sahəsindəki məqsədlərinin yaxınlığını nəzərə alaraq, qanunda müstəqil, dövlət və daxili nəzarət sahəsi üzrə dövlət siyasətinin ümumi aspektləri, eləcə də onların fəaliyyət çərçivələri və qarşılıqlı əlaqələri əks olunmalıdır. Eyni zamanda sahibkarlıq fəaliyyətinə əhəmiyyətsiz müdaxilələrin qarşısının alınması sosial-iqtisadi səmərəlilik kimi önəmli məsələlərin qanunda öz əksini tapmasına şərait yaradır.

Azərbaycan Respublikasının dünya iqtisadi sistemində inteqrasiya olunması, Azərbaycan Respublikasının müxtəlif qanunvericilik aktlarında auditlə bağlı edilmiş dəyişiklik və əlavələr, həmçinin Auditorlar Palatasının Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının tamhüquqlu üzvlüyünə qəbulu və bu üzvlükdən irəli gələn öhdəliklər, həmçinin audit fəaliyyətini tənzimləyən yeni qanunların qəbulunu aktuallaşdırmışdır.

Audit xidmətinə dair normativ-hüquqi baza təkmilləşdirilərkən aşağıda göstərilən istiqamətlərə xüsusi önəm verilməlidir:

- kiçik və orta müəssisələrə görə audit standartlarının tətbiqi;
- auditor təşkilatları tərəfindən peşəkar davranış qaydalarına əməl olunması;

- audit adı almaq üçün tələblərin qanunvericilikdə göstərilən beynəlxalq qaydalara uyğunlaşdırılması;
- auditorların müstəqilliyinə təhlükə yarada biləcək halların aradan qaldırılması;
- auditorların hesabatlara görə məsuliyyətlərinin artırılması;
- məcburi audit subyektlərinin qanunda əks olunması;
- audit və korporativ idarəetmə sistemi arasında əlaqələrin zəruriliyi;
- maliyyə sferasında çatışmazlıqların və nöqsanların aşkar edilməsi, qarşısının alınması;
- audit prosesində effektivlik və şəffaflığın təmin olunması;
- auditin keyfiyyətinə uyğun ictimai nəzarətin təmin edilməsi;
- auditin statusunun genişləndirilməsi;
- audit fəaliyyətinin dayandırılması və xitam verilməsi məsələləri;
- auditin tənzimlənmə prosesinin təkmilləşdirilməsi və Auditorlar Palatasının beynəlxalq təcrübə əsasında yenilənməsi;
- auditorların seçilməsində effektivliyin təmin edilməsi;

Respublikamızda həyata keçirilən islahatlar maliyyə nəzarəti, eləcə də audit sahəsində də lazımi islahatların aparılmasını vacibləşdirir. Audit sahəsində aparılan bu islahatların əsas məqsədi bazar münasibətləri və beynəlxalq təcrübəyə uyğun effektivli və şəffaf maliyyə mühitinin formalaşmasına şərait yaradır.

Ölkədə elə bir audit sistemi yaradılmalıdır ki, onun fəaliyyətinin əsas istiqamətlərindən biri müəssisənin maliyyə-iqtisadi sahəsindəki mövcud durumu qiymətləndirmək deyil, həmçinin bu sahə üzrə inkişafın perspektiv istiqamətlərini aşkarlamaq olmalıdır. Başqa sözlə desək, auditin fəaliyyətinin konsaltinq-məsləhət yönümünə xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Auditin inkişaf konsepsiyasının hazırlanmasında başlıca mövqe sahənin təşkilati strukturunun və hüquqi-normativ bazasının inkişaf etdirilməsinə və

təkmilləşdirilməsinə diqqət yetirilməsidir. Auditin inkişaf istiqamətlərini müəyyənləşdirərkən bu vəzifələrin həllini xüsusi vurğulamaq lazımdır.

-Respublikamızda audit sistemi üzrə həyata keçirilən islahatların artırılması və onların inkişaf yollarının müəyyən edilməsi;

-Auditin metodoloji bazasının formalaşmasında audit standartlarının həlledici rolunun əsaslandırılması;

Audit sisteminin inkişafında metodoloji baza önəmli rola malikdir. Auditin metodoloji bazasının inkişafı bu sahə üzrə beynəlxalq audit standartlarının tətbiq edilməsini ön plana çəkir. Həmçinin infrastruktur sahəsi üçün kadrların hazırlanması və peşə-ixtisas səviyyələrinin təkmilləşdirilməsi də auditin təşkil və inkişafında başlıca istiqamətlərdən biri hesab edilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, auditin inkişaf istiqamətləri və müəssisənin inkişafı sıx əlaqədə çıxış edir. Bu sahənin inkişafı müəssisə daxilində öz çoxşaxəliyi ilə səciyyələnəlməlidir. Müasir daxili auditin tələbləri onun təşkili və təbəçilik istiqamətlərinin dəqiqləşdirilməsidir ki, bu da auditin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Bu struktur informasiya sistemlərinin təhlili, qiymətləndirilməsi və idarəetmə qərarlarının formalaşmasına təsir göstərir. Auditin inkişafında ixtisaslaşma amili də önəmli rola malikdir. Belə ki, müxtəlif istiqamətli təsərrüfat subyektləri və müəssisələr fəaliyyət göstərirlər ki, bu da onların fəaliyyət istiqamətləri və sahə xüsusiyyətlərinə görə səciyyələnir. Bu sahələr üzrə aparılan audit də fərqli olmalıdır.

Belə ki, investisiya fondu, bank, sığorta təşkilatları və birjada audit yoxlamalarının təşkili kənd təsərrüfatı, istehsal sahələri, ticarət və kommersiya sahələrindən fərqli aparılmalıdır. Xüsusi ilə kənd təsərrüfatı və istehsal yönümlü müəssisələrdə audit yoxlamalarının təşkili zamanı maliyyə və iqtisadi-ekoloji problemlərin həllində ekoloji audit xidmətlərindən istifadə olunmasına diqqət artırılmalıdır. Dünya

ölkələrinin təcrübəsində olduğu kimi Respublikamızda da ekologiya və ətraf mühitin mühafizəsi ilə bağlı qəbul olunan qanunvericilik aktları və normativ-hüquqi sənədlər ekoloji məsuliyyəti ciddiləşdirərək ətraf mühitə dəyəcək zərərin qarşısının alınması üçün tədbirlər planının hazırlanması, xərclər smetasının formalaşdırılmasını və s. ön plana çəkir.

Auditin inkişafında keyfiyyət meyarlarının müəyyən edilməsi də vacib məsələlərdən biridir. Auditin, həmçinin daxili auditin təşkili və tənzimlənməsində keyfiyyət amili müəssisələrin fəaliyyətinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir. Fəaliyyətin qiymətləndirilməsi və təhlili keyfiyyətliliyin təmin olunması üçün tədbirlərin mütəmadi həyata keçirilməsini zəruriləşdirir.

Belə ki, auditin inkişafı müəssisənin informasiya bazasının təkmilləşdirilməsi ilə üst-üstə düşür. Statistik göstəricilər sisteminin formalaşmasında, eləcə də maliyyə-mühasibat informasiyalarından fərqli informasiyaların yaradılmasında və onun şəffaflığının təmin olunmasında daxili audit aparıcı rola malikdir. Məhz elə bu baxımdan daxili audit və geniş spektrli statistik-informasiya bazasının daha sıx təmasda, birlikdə inkişafına xüsusi diqqət yetirilməsi əsas məsələ kimi çıxış edir.

Bu sahə üzrə maraqların dolğun şəkildə müəyyənləşdirilməsi də auditin inkişaf amili ilə bağlı məsələlərdən biridir. Müasir dövrdə müəssisələrin fəaliyyətində müxtəlif maraq sahələrinin əlaqələndirilməsi, təmini, nəzərə alınması xüsusi əhəmiyyətə malikdir və bu amil təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin inkişaf etdirilməsi, onun nəticələrinin qiymətləndirilməsi zamanı öz əksini tapır. Bu zaman onun nəticələri ilə bağlı maraqlı tərəflər əvvəla müəssisədə işlək, səmərəli və şəffaf qiymətləndirmə qabiliyyətinə malik daxili nəzarət sisteminin yaradılmasının tərəfdarı kimi çıxış edirlər.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Audit peşəsi hər bir vaxt səhmdarların öz şirkətlərinə nəzarəti həyata keçirdikləri önəmli bir alət rolunu oynamış, həmçinin maliyyə sisteminin nizam-intizamını və şəffaflığını qorumuşdur. Hal-hazırda fəaliyyətdə olan audit təşkilatlarının bir çoxunda apardığım araşdırma və sorğuların nəticəsində belə qərara gəldim ki, xarici ölkələrdə olduğu kimi respublikamızda da auditin səmərəliliyinin və effektivliyinin artırılması ön planda olan məsələlərdən biridir. Belə ki, şəffaflığın artırılması sosial-iqtisadi inkişaf üçün maneələr yaradan korrupsiya əleyhinə mübarizə aparmaqla yanaşı, maliyyə vəsaitlərindən effektiv istifadə olunmasına da zəmin yaradır. Maliyyə resurslarının səmərəli istifadə edilməsində şəffaflığın rolunun artırılması isə birinci növbədə, auditin və nəzarətin gücləndirilməsi hesabına həyata keçirilə bilər. Lakin, audit sahəsində yaşanan maliyyə saxtakarlıqları və bu kimi bir çox mənfi hallar audit fəaliyyətinin effektivliyinə mənfi təsir göstərir. Belə ki, son illərdə müasir dünyanın iqtisadi mənzərəsinin kəskin şəkildə dəyişməsi, iri maliyyə təşkilatlarının və global şirkətlərin iflası uğraması, maliyyə və valyuta böhranı, misli görülməmiş saxtakarlıq halları audit hesabatları istifadəçilərinin audit xidmətinə olan tələblərini artırmışdır. Ancaq bu artan tələblər fonunda meydana gəlmiş bir sıra çətinliklər də olmuşdur:

- Tənzimləyici nəzarət tələbatlarının daim artması;
 - Audit hesabatlarının istifadəçilərinin daim artan tələbatları ilə mövcud olan audit təcrübəsi və auditor şirkətlərinin imkanları arasındakı uyğunsuzluq halları;
 - Nisbətən daha kiçik audit firmaları ilə “Böyük dördlüyə” daxil olan şirkətlər arasındakı fərqin azaldılmasına olan ehtiyac;
 - “Rəhbərlik-maraqlı tərəf” sxemində auditorların rolunun müəyyənləşdirilməsi.
- Müasir dövrdə bir çox sərbəst auditorların və audit təşkilatlarının sənədlərindəki ciddi nöqsanlar auditin səmərəliliyinə nəzarət zamanı aparılan araşdırmaların

nəticəsində üzə çıxmışdır. Aparılan belə araşdırmalar və onların nəticələri Qərbi Avropada və ABŞ-da acı təcrübələrini göstərərək iqtisadiyyat və cəmiyyət üçün ciddi narahatlıq halına çevrilmiş və dünya iqtisadiyyatında yaranmış böhran halına öz təsirini göstərmişdir. Hal-hazırda inkişaf etmiş ölkələrdə maliyyə-iqtisadi böhran davam edir və vergidən yayınma halları dünya ölkələrində stabil olaraq yüksək səviyyədə qalmaqdadır. Belə tendensiyalar isə vergi orqanları qarşısında çətinliklərin yaranmasına şərait yaradır, bu da auditor sahəsində yeni texnologiyaların və yanaşmaların tətbiqini zəruriləşdirir.

Auditin səmərəliliyinə mənfi təsir göstərən problemlərin qarşısının alınması yönündə verilən təkliflər isə aşağıdakılardan ibarətdir:

- Audit şirkətlərində daxili nəzarət sisteminin lazimliyini və audit prosesində şəffaflığın təmin olunması üzrə müddəaları qanunvericilikdə əks etdirmək;
- Audit xidmətinin göstərilmə prosesində vəzifəli şəxslərin, həmçinin məcburi audit subyektlərinin rəhbərlərinin hüquqlarını və vəzifələrini qanunvericilikdə əks etdirmək;
- Audit sahəsində ədalətli rəqabətin və antiinhisar tədbirlərin təmin olunma müddəalarını qanunvericilikdə əks etdirmək;
- Auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin artırılması, eləcə də davamlı təhsilin zəruriliyi haqqında müddəaları qanunvericilikdə əks etdirmək;
- Auditorlar Palatasının öz fəaliyyəti ilə bağlı ictimaiyyət qarşısında verdiyi hesabatları qanunvericilikdə əks etdirmək;
- Auditorların korrupsiya əleyhinə mübarizə sahəsində məsuliyyət və öhdəliklərini qanunvericilikdə əks etdirmək;
- Respublikamızda audit sistemi üzrə həyata keçirilən islahatları artırmaq və onların inkişaf yollarını müəyyənləşdirmək;

-Auditin metodoloji bazasının formalaşmasında audit standartlarının həlledici rolunu əsaslandırmaq;

Audit xidmətinin effektivliyinin artırılması bir çox yeni qanun və qərarların qəbulunu, həmçinin qüvvədə olan qanunvericilik aktlarına uyğun əlavə və dəyişikliklərin baş verməsini zəruri edir.

Maliyyə nəzarətinin çoxşaxəli qolları arasındakı əlaqələrin daha da gücləndirilməsi və bu qurumlar arasındakı səlahiyyət dairəsinin konkretləşdirilməsi zərurətini əsas götürərək, həmçinin bir çox qurumların maliyyə nəzarəti sahəsindəki məqsədlərinin yaxınlığını nəzərə alaraq, qanunvericilikdə müstəqil, dövlət və daxili nəzarət sahəsi üzrə dövlət siyasətinin ümumi aspektləri, eləcə də onların fəaliyyət çərçivələri və qarşılıqlı əlaqələri əks olunmalıdır. Eyni zamanda sahibkarlıq fəaliyyətinə əhəmiyyətsiz müdaxilələrin qarşısının alınması sosial-iqtisadi səmərəlilik kimi önəmli məsələlərin də qanunvericilikdə öz əksini tapmasına şərait yaradır.

Ədəbiyyat siyahısı

Azərbaycan dilində

1. Auditor fəaliyyəti haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı-2010
2. Auditor xidməti haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı -1994
3. Auditor Palatası haqqında əsasnamə, Bakı-1995
4. “Audit (Qanunvericilik və normativ sənədlər)” III cild “İqtisadiyyat və audit” jurnalının nəşri, Bakı-2005, 322 s.
5. “Audit (Qanunvericilik və normativ sənədlər)” IV cild “İqtisadiyyat və audit” jurnalının nəşri, Bakı-2007, 272 s.
6. “Audit (Qanunvericilik və normativ sənədlər)” V cild “İqtisadiyyat və audit” jurnalının nəşri, Bakı-2009, 320 s.
7. D.A. Bağirov «Audit», Bakı, Şərq-Qərb nəşriyyatı, 1996-68 s.
8. İ.Abbasov «Auditin nəzəri məsələləri», Bakı Biznes Universiteti, 1997
9. Bəybala Xankişiyev «Maliyyə nəzarəti» Bakı, 2002
- 10.V.T.Novruzov “Daxili audit”(Ali məktəblər üçün dərs vəsaiti), Bakı, 2008— 332 s.
- 11.V.T.Novruzov “Audit”(dərs vəsaiti), Bakı, 2001-604 s.
- 12.R.N.Kazımov, C.B.Namazova. Praktiki audit(Dərslik), Bakı, «Elm və təhsil», 2012 -246 s.
- 13.C.B.Namazova. Audit. Dərslik.Bakı,«CBS», 2012. – 292 səh
- 14.Ə.Daşdəmirov «Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müstəqil maliyyə nəzarəti kimi auditin rolu», «Maliyyə və uçot» jurnalı, № 5-6, 1999
- 15.Mirtəlov. R.Ə - Dövlət maliyyə nəzarəti və onun təkmilləşdirilməsi mövzusunda dissertasiya işi, Bakı, 2015
- 16.“Azərbaycanın milli audit standartları” Nağıl evi, 2004-338 s.
- 17.“Azərbaycanda maliyyə nəzarəti və audit” (Elmi-praktik konfransının materialları), Bakı, Azərnəşr, 1999 -190 s.

18. “Keçid iqtisadiyyatı ölkələrində auditin inkişaf problemləri” (Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları), Bakı, “İqtisadiyyat və audit” jurnalının nəşri, 2004-284 s.
19. “Müasir şəraitdə auditin aktual problemləri” (Polşa-Azərbaycan elmi-praktik simpoziumunun materialları), Bakı, 2011-144 s.

Rus dilində

20. Адаме Р. “Основы аудита“ ЮНИТИ, 1995-398 с.
21. Аббасов И.М “Финансовый анализ в аудиторской деятельности» (Казанский Финансово-Экономический Институт) -2001
22. Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик “Аудит Монтгомери”, Юнити, 1997
23. Булыни Р.П.М “Аудит учебник”, Юнити –ДАНА, 2009
24. Подольского В.И “Аудит”, Юнити- 2003
25. Баранов О.В “Аудит информационных систем”, Вестник Финансовой Академии»М, 2009, №1
26. Баранов О.В “Информационные системы аудита” Финансовый бизнес»М, 2006, №2

İngilis dilində

27. Collier.P&A.Gregory, ”Audit committee effectiveness and the audit fee”, The European Accounting Review, 1996
28. Eighme.J, Cashell.J “Internal auditors’ roles in overcoming the financial reporting crisis”(International Auditing), 2002
29. Engel, Hayes and Wang “Audit committee compensation and the demand for monitoring of the financial reporting process”, Journal of Accounting and Economics, 2010
30. “Audit committee member investigation of significant accounting decisions”(Auditing:A Journal of Practice &Theory), Pomeroy -2010

Internet səhifəsi

31. www.economy.gov.az
32. www.maliyye.gov.az
33. <http://library.unec.edu.az/>
34. www.audit.gov.az
35. <https://www.kitabyurdu.org/kitab/derslik/250-audit.html>
36. <https://www2.deloitte.com>
37. <https://www.pwc.com>
38. <https://assets.kpmg.com>
39. <http://www.ey.com>

Xülasə

Maliyyə resurslarının səmərəli istifadə edilməsində şəffaflığın rolunun artırılması ilk növbədə auditin və nəzarətin gücləndirilməsi hesabına həyata keçirilə bilər. Şəffaflığın artırılması sosial-iqtisadi inkişaf üçün maneələr yaradan korrupsiya əleyhinə mübarizə aparmaqla yanaşı, maliyyə vəsaitlərindən effektiv istifadə olunmasına da zəmin yaradır. Tədqiq olunan dissertasiya işi də məhz bu aspektdən işlənmişdir.

Belə ki, dissertasiya işi ümumiləşdirmə, müqayisəli təhlil, statistik təhlil, analiz, sintez, sistemli təhlil və s. elmi-tədqiqat metodlarından istifadə olunaraq hazırlanmışdır. Dissertasiya işi giriş, 3 fəsil, nəticə, təklif və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Burada 6 diaqram, 5 cədvəl və 3 sxemdən istifadə olunmuşdur.

Birinci fəsildə maliyyə nəzarəti və auditin tipləri haqqında məlumat verilmiş, səmərəlilik auditinin məzmun və prinsiplərindən danışılmış, audit sisteminin normativ-hüquqi əsasları vurğulanmışdır.

İkinci fəsildə inkişaf etmiş ölkələrdə və eləcə də, respublikamızda audit şirkətlərinin mövcud durumu təhlil olunmuş, səmərəlilik auditinin ölkəmizdə tətbiq edilməsi və bu sahədə keçirilmiş seminar və layihələr ön plana çıxarılmışdır.

Sonuncu fəsildə isə səmərəlilik auditinin mövcud problemləri və onların aradan qaldırılması məsələləri, dövlət auditinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətlərindən danışılmışdır.

Резюме

Повышение роли прозрачности в эффективном использовании финансовых ресурсов в первую очередь может быть достигнуто за счет усиления аудита и надзора. Повышение прозрачности также способствует борьбе с коррупцией, что создает препятствия для социально-экономического развития, а также способствует эффективному использованию финансовых ресурсов. В этом аспекте изучалась диссертация.

Таким образом, обобщается диссертация, сравнительный анализ, статистический анализ, анализ, синтез, систематический анализ и т. Д. разработанный с использованием методов научных исследований. Диссертация состоит из 3-х глав, результатов, предложений и списка использованной литературы. Вот 6 диаграмм, 5 таблиц и 3 схемы.

В первой главе представлена информация о типах финансового контроля и аудита, содержании и принципах аудиторского аудита и нормативной базе системы аудита.

Во второй главе рассматривается текущее состояние аудиторских компаний как в развитых странах, так и в нашей республике, на первый план выработана проверка эффективности в нашей стране, а также семинары и проекты в этой области.

В последней главе рассматриваются проблемы аудита эффективности и проблемы их устранения, а также аспекты повышения эффективности публичного аудита.

Summary

Increasing the role of transparency in the efficient use of financial resources can primarily be accomplished by enhancing audit and oversight. Increasing transparency also contributes to the fight against corruption, which creates obstacles for socio-economic development, and also promotes effective use of financial resources. The dissertation that has been studied is in this aspect.

So, the dissertation is summarized, comparative analysis, statistical analysis, analysis, synthesis, systematic analysis and so on. developed using scientific research methods. Dissertation work consists of 3 chapters, results, suggestions and a list of used literature. Here are 6 diagrams, 5 tables and 3 schemes.

The first chapter provides information on the types of financial control and audit, the content and principles of the audit audit, and the regulatory framework of the audit system.

The second chapter reviews the current state of auditing companies in developed countries as well as in our republic; the implementation of efficiency audit in our country and the workshops and projects in this area have been brought to the fore. The last chapter deals with the problems of effectiveness audit and their elimination issues, as well as aspects of improving the effectiveness of public audit.