

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI

Əlyazması hüququnda

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA MÜSTƏQİL AUDİTOR XİDMƏTİNİN İQTİSADİ SƏMƏRƏLİLİYİNİN QİYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ VƏ ONUN YÜKSƏLDİLMƏSİ YOLLARI

İxtisas: 5308:01 - “Ümumi iqtisadiyyat”

Elm sahəsi: 53 - İqtisad elmləri

İddiaçı: **Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov**

Elmlər doktoru elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim edilmiş
Dissertasiyanın

AVTOREFERATI

Bakı-2021

Dissertasiya işi Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının İqtisadiyyat İnstitutunun “İqtisadi nəzəriyyə və iqtisadi fikir tarixi” şöbəsində yerinə yetirilmişdir.

Rəsmi opponetlər:

i.e.d.,prof.

Qənimət Əsəd oğlu Səfərov

i.e.d.,prof.

Tərbiz Nəsim oğlu Əliyev

i.e.d.,prof.

Rəsul Ənvər oğlu Balayev

i.e.d.,prof.

Fizuli Əziz oğlu Məmmədov

Azərbaycan Respublikasının Prezidenti yanında Ali Attestasiya Komissiyasının AMEA İqtisadiyyat İnstitutunun nəzdində fəaliyyət göstərən ED 1.10 Dissertasiya şurası

Dissertasiya Şurasının
sədri:

i.e.d.,prof.

Nazim Müzəffər oğlu İmanov

Dissertasiya şurasının
elmi katibi:

i.ü.f.d.

Sevda Məmməd qızı Seyidova

Elmi seminarın
sədri:

i.e.d.,prof.

Elşad Yaqub oğlu Məmmədov

Dissertasiya mövzusunun aktuallığı və işlənmə dərəcəsi.

Azərbaycanda son on ildə qəbul olunan konseptual sənədlər, proqramlar və strateji yol xəritələri audit sisteminin təşkilini və inkişafını müasir tələblərə uyğun qurulmasını zəruriləşdirməkdədir. Belə yanaşmanın əsas cizgiləri və tələbləri “Azərbaycan 2020: Gələcəyə Baxış ”İnkişaf Konsepsiyası”nda, “Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin İnkişaf Konsepsiyasında, “Azərbaycan Respublikasında maliyyə xidmətlərinin inkişafına dair Strateji Yol Xəritəsi”ndə və digər bu kimi sənədlərdə aydın şəkildə öz əksini tapmaqdadır. Məhz bu baxımdan belə bir mühüm baxışı irəli sürmək mümkündür: milli audit sisteminin inkişafı ilə bağlı təxirəsalınmaz problemlərin həllinə ehtiyac vardır. Bu problemlərin həlli ilə bağlı ciddi praktik və nəzəri yönümlü, geniş tərkibli tədqiqatların aparılmasına da zərurət yaranmışdır. Belə ki, auditin təşkili və tənzimlənməsi mexanizminin təkmilləşdirilməsi, audit yükünün və bu sahənin səmərəliliyinin müəyyən olunması, subyekt və auditor münasibətlərinin müasir tələblər əsasında qurulması, auditor kadrlarının peşəkarlıq səviyyəsinin artırılması, audit xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi kimi sahələrin nəzəri və praktik tədqiqi artıq xüsusi zərurətdən çıxış etməkdədir.

Auditin nəzəri əsaslarının və inkişaf problemlərinin tədqiqi tanınmış xarici alimlərdən olan R. Adams (Основы аудита, 1995), E.A.Arens, C.K.Lobbek (Audit, 2001), F.L.Deflis, Q.R.Djenik (Audit Montqomeri, 1997), L.Paçoli (Hesab yazılışlarının traktatı, 1994), C.K.Robertson (Audit, 1994), J.Rişar (Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili və audit, 1997) və digərlərinin geniş araşdırma obyektinə çevrilmişdir. Bu araşdırmalarda da iki mühüm istiqamətlik aydın görünməkdədir. Birincisi, auditin beynəlxalq səviyyədə təşkili və aparılmasının əsaslarının, normativ-metodoloji bazasının tədqiqi. İkincisi isə, auditin bir sahə kimi fəaliyyət xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi ilə, onun müxtəlif subyektlər üçün əhəmiyyətinin üzə çıxarılması. Bütün bu tədqiqatlar audit xidmətinin əsaslarının, metodoloji bazasının qiymətləndirilməsi ilə yanaşı, həm də bu xidmət sahəsinin inkişafı baxımından öz vacibliyi ilə qəbul oluna bilər.

Audit xidməti sahəsindəki tədqiqatlarına və əldə etdiyi nəticələrə görə tanınmış postsovet alimlərindən A.A.Terexovun (Audit:

perspektiv inkişaf, 2006), M.A.Azarskiyanın (Audit: nəzəriyyə və metodologiya, 2007), N.P.Barışnikovanın (Auditin aparılmasının təşkili və metodikası, 2005), N.T.Beluxanın (Audit, 2007), S.M.Bıçkovanın, S.M.Karzaevanın (Audit, 2006), V.V.Skorbanın (Auditin təşkili və metodologiyası, 2005), E.M.Qutsaytın (Audit, 2007), Y.T.İtkinin (Auditin formalaşma problemləri), N.V.Astarxasevin (Rusiyada auditin səmərəliliyinin və keyfiyyətinin artırılması, 2007), V.R.Podolskiyanın (Audit, 1997) və digərlərinin əsərləri xüsusi qeyd olunmalıdır. Onların tədqiqatları həm auditin əsaslarının müasir dövrün tələbləri baxımından araşdırılması, həm də bu xidmət sahəsinin inkişaf problemlərinin tədqiqi ilə bağlı xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Azərbaycanlı alimlərdən V.T.Novruzov (Auditin əsasları, 1997, Daxili audit, 2008), D.Bağirov (Audit, 1996), İ.M.Abbasov (Audit, 2007), F.Ş.Hacıyev (Auditdə iqtisadi təhlil, 2015), Q.R.Rzayev (Beynəlxalq mühasibat uçotu və audit, 2000), C.B. Namazova (Audit, 2012), R.Ş.Hacıyev, S.M.Səbzəliyev (Auditin əsasları, 2003), Ə.S.Salahov (İqtisadi islahatlar şəraitində mühasibat uçotu, audit və statistikanın təkmilləşdirilməsinin bəzi istiqamətləri, 2011) və digərləri auditin əsaslarının və aparılma metodologiyasının araşdırılmasına xüsusi diqqət yetirmişlər. Bu tədqiqatlar Azərbaycanda milli audit sisteminin təşkili və inkişafı baxımından öz əhəmiyyətliliyi ilə qiymətləndirilməlidir.

Bütün bu tədqiqatların, auditin inkişafı istiqamətində verilən töhfələrin rolunu kiçiltmək qeyri-mümkündür. Lakin, XX əsrin sonlarında XXI əsrin əvvəllərindən başlayaraq dünyada sosial-iqtisadi inkişaf sahəsində baş verən ciddi təlatümlər, genişlənən böhran halları, iqtisadi və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində dövlətin, cəmiyyətin və digər maraqlı tərəflərin düzgün, şəffaf və obyektiv informasiya olan ehtiyacının artması, auditin bir sahə kimi səmərəliliyinin daha aydın şəkildə müəyyən olunması kimi ciddi məsələlər auditin təşkilinə və inkişafına yeni yanaşmalar tələb etməkdədir. Xüsusilə də, bu xidmət sahəsinin inkişafı, onun təşkili və tənzimlənmə mexanizminin daha çevik və mütərəqqi tələblər baxımından qurulması, auditorların bilik və peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsi, audit yükünün subyekt və iqtisadiyyat üçün müəyyən olunması, bu xidmət

sahəsinin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi kimi mühüm məsələlər daha da aktualıq kəsb etməkdədir. Dissertasiya işində də bu kimi mühüm məsələlərin tədqiqi və audit xidmətinin müasir tələblər baxımından təşkili və tənzimlənməsi, inkişafı ilə bağlı müxtəlif istiqamətli araşdırmaların aparılması, bu xidmət sahəsinin inkişafı ilə bağlı elmi və praktik cəhətdən əsaslandırılmış təkliflərin irəli sürülməsi əsas olaraq götürülmüşdür.

Dissertasiya işinin məqsəd və vəzifələri. Dissertasiya işinin məqsədi aşağıdakılar aiddir:

- Auditin nəzəri-metodoloji əsaslarını, konsepsiyalarını tədqiq edərək, bu sahədə müasir baxışlar irəli sürmək;
- Audit yükü konsepsiyasını və əsaslarını müəyyən etmək;
- Auditin iqtisadi səmərəliliyi konsepsiyasını və onun hesablanma metodikasını müəyyən etmək;
- Azərbaycanda audit xidmətinin inkişaf meyillərini, mövcud bazarın səmərəliliyini qiymətləndirmək;
- Audit xidmətinin inkişafı ilə bağlı elmi və praktik baxımdan əsaslandırılmış təkliflər irəli sürmək.

Tədqiqat işinin məqsədinə nail olmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- Auditin formalaşmasının tarixi mərhələlərinin və xüsusiyyətlərinin tədqiq etmək;
- Auditin bir sahə kimi ictimai və iqtisadi həyatda oynadığı rolu və təsirləri müəyyən etmək;
- Auditə olan konseptual baxışların müqayisəli təhlilini aparmaq;
- Müasir audit nəzəriyyələrini və onun əsaslarını qiymətləndirilmək;
- Audit yükünün xüsusiyyətlərini, onunla vergi yükü arasında olan fərqli və oxşar cəhətləri müəyyən etmək;
- Beynəlxalq təcrübədə auditin təşkili və inkişaf səviyyəsini təhlil etmək;
- Postsovet ölkələri çərçivəsində audit xidmətinin tənzimləmə mexanizmlərini və inkişaf xüsusiyyətlərini qiymətləndirilmək;
- İqtisadiyyata və müxtəlif subyektlərə düşən audit yükünü müəyyən etmək;
- Auditin xidmət sahəsinin iqtisadi səmərəliliyini müəyyən etmək;

- Audit xidmət bazarının müasir inkişaf səviyyəsini qiymətləndirilmək.

Tədqiqat metodları. Dissertasiya işinin ərsəyə gətirilməsində əsasən analitik, statistik, müqayisəli, sistemli, retrospektiv təhlil, məntiqi araşdırma, sorğu və ekspert qiymətləndirilməsi kimi metodlardan istifadə edilmişdir. Tədqiqat işinin informasiya bazasını - Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin, AMEA İqtisadiyyat İnstitutunun, Auditorlar Palatasının, İqtisadiyyat, Maliyyə, Ədliyyə Nazirliklərinin, Maliyyə Bazarlarına Nəzarət Palatasının (əvvəlki), Mərkəzi Bankın, beynəlxalq təşkilatların və əlaqədar elmi-tədqiqat institutlarının statistik icmalları, bülletenləri, hesabatları və digər materialları təşkil edir.

Tədqiqat işinin obyekt - Azərbaycan Respublikasında müstəqil audit sisteminin təşkili və inkişaf sahəsi ilə bağlıdır. **Tədqiqatın predmeti** – ölkədə audit xidmət bazarının inkişaf problemlərini təhlil etmək, iqtisadiyyata düşən audit yükünü ölçmək, audit xidmətinin iqtisadi səmərəliliyini qiymətləndirmək, bu xidmət sahəsinin inkişaf istiqamətlərini müəyyən etməkdir.

Dissertasiya işinin elmi yeniliyi - ondan ibarətdir ki, işdə ilk dəfə olaraq: auditin konseptual əsaslarına və mahiyyətinə müasir baxışlar irəli sürülmüş, bu xidmət sahəsinin ictimai-iqtisadi və idarəetmə proseslərinə olan təsirləri müəyyən edilmiş, müvafiq xidmət sahəsi üzrə olan beynəlxalq təcürbə sistemləşdirilmiş, audit yükünün, onun səmərəliliyinin əsasları müəyyən olunmuş, Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin inkişafı və onun səmərəliliyinin artırılması, bu sahədə mövcud olan tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi, auditor kadrlarının peşəkarlıq səviyyəsinin müasir tələblər baxımından artırılması üzrə istiqamətlər müəyyən olunmuşdur. Dissertasiya işinin elmi yeniliklərinə aşağıdakılar aiddir:

- Auditin bir vacib sahə kimi iqtisadiyyatın ayrılmaz tərkib hissəsi olması baxışı tarixi məqamlara əsaslanaraq təsdiq olunmuşdur;
- Auditə olan konseptual yanaşmalar dar çərçivədən çıxarılaraq, daha geniş mahiyyət baxışları üzrə əsaslandırılmış (ictimai-iqtisadi, siyasi və idarəetmə) və audit xidmətinin müasir konseptual mahiyyəti və əhatə sferası müəyyən olunmuşdur;

- Auditin nəzəri və praktik cəhətdən kifayətcədər özünəməxsus xarakterik xüsusiyyətlətlərə, metodoloji əsaslara və tarixi inkişafa malik olan bir sahə kimi formalaşması baxışları əsaslandırılmışdır;
- Audit yükü konsepsiyası, onun əsasları və hesablanma metodikası müəyyən olunmuşdur;
- Auditin iqtisadi səmərəliliyi konsepsiyası, onun əsasları və qiymətləndirmə metodikası müəyyən edilmişdir;
- Audit xidməti üzrə müasir qiymət siyasətinin əsasları və onun təkmilləşdirilmə istiqamətləri irəli sürülmüşdür;
- Xidmət bazarında auditor və subyekt arasında olan səmərəli əlaqə mexanizminin təkmilləşdirilməsi yolları müəyyən olunmuşdur;
- Auditin tənzimləmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi ilə bağlı əsaslandırılmış baxışları irəli sürülmüşdür;
- Auditor kadrlarının hazırlanma mexanizminin təkmilləşdirilməsi üzrə müasir istiqamətlər müəyyən edilmişdir;
- Fəaliyyət göstərən auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin yüksəldilməsi istiqamətləri müəyyən olunmuşdur;
- Auditin informasiya texnologiyaları sistemində tətbiqinin əsasları və inkişaf istiqamətləri müəyyən edilmişdir.

Dissertasiya işinin nəzəri və praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin nəticələri Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin formalaşması və inkişaf mərhələlərini, xidmət bazarının mütəmadi olaraq qiymətləndirilməsinin metod və istiqamətlərini, auditin müasir tələblər baxımından təşkilinin, tənzimlənməsinin və inkişafının elmi-praktiki cəhətdən əsaslarını müəyyən etməyə geniş imkanlar yaradır. Həmçinin, dissertasiya işinin nəticələri auditin iqtisadiyyat və ayrı-ayrı subyektlər üzrə yükünün qiymətləndirilməsinə, onun səmərəliliyinin müəyyən olunmasına öz töhfəsini verəcəkdir. Məhz bu baxımdan, tədqiqat işinin nəticələri ölkədə audit xidmətinin daha təkmil əsaslar üzrə təşkilinə, xidmət bazarında mütərəqqi tənzimləmə mexanizmlərindən istifadəyə, bu xidmət sahəsinin müasir inkişaf istiqamətlərinin müəyyən edilməsinə, müvafiq xidmət sahəsində yüksək ixtisaslı və peşəkar auditor kadrlarının hazırlanmasına əməli şəkildə təsir göstərəcəkdir. Dissertasiya işi və onun nəticələri audit

sahəsində məqsədli tədqiqatların aparılması, yüksək ixtisaslı və peşəkar auditorların, o cümlədən elmi kadrların və mütəxəssislərin hazırlanması baxımından da xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Disertasiya işinin aprobeşiyası və tətbiqi.

Dissertasiya işi ilə bağı ölkədə və xaricdə 66 elmi məqalə, 4 tezis nəşr olunmuşdur. Həmçinin, tədqiqat mövzusu ilə bağı olaraq, Auditorlar Palatasında auditor adı almaq üçün keçirilən imtahan hazırlıq kursları üzrə 2 tədris proqramı və auditorların ixtisasartırma kursları üzrə 2 tədris proqramı, “Auditor xidmətinin problemləri” mövzusunda keçirilən sosioloji sorğı, “Audit” dərş vəsaiti (həmmüəllif-2001), “Audit təşəkkülden inkişafa doğru” (Auditorlar Palatasının təşəbbüsü ilə, həmmüəllif-2002) analitik-tədqiqat yönümlü kitab, 4 monoqrafiya (Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişaf perespektivləri, 2006. Təsərrüfat subyektlərinin rəqabətqabiliyyətinin artırılmasında auditdən istifadə imkanları, 2013- kollektiv monoqrafiya. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyata auditin təsir istiqamətlərinin müəyyən edilməsi, 2014 – kollektiv monoqrafiya. Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları, 2019), bir kitab (Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın formalaşmasına auditin təsiri, 2011) nəşr etdirilmişdir.

Müəllif tərəfindən yazılan məqalələr üzrə Azərbaycan Respublikasında və xarici ölkələrdə təşkil olunan bir çox elmi-praktik konfranslarda, simpoziumlarda və seminarlarda çıxış edilmişdir. Dissertasiya işinin praktiki tətbiqi ilə bağı Auditorlar Palatasının Şurasının Qərarına uyğun olaraq, 2003-ci ildə “Sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının təsnifatı üzrə icmal”, “Auditor xidmətinin təhlili və müvafiq təkliflərin hazırlanması”, “Auditor xidmətinin perespektiv inkişafı və təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflərin hazırlanması” mövzusunda üç elmi-tədqiqat işi yerinə yetirilmişdir. Müvafiq tədqiqat işləri Palata tərəfindən istifadə üçün qəbul edilmiş və həmin işlərin bir nüsxəsi AMEA Elmi-Tədqiqat, Təcürri-Konstruktor İşlərinin və Dissertasiyaların Dövlət Qeydiyyatı Mərkəzinə təqdim edilmişdir. Həmçinin, dissertasiya işinin mövzusu üzrə hazırlanmış “Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişafı sahəsində vəziyyətin analitik təhlili” adlı elmi-tədqiqat işi İqtisadi İnkişaf Nazirliyinin İqtisadi İslahatlar Mərkəzi tərəfindən 2006-cı ildə tətbiqi

istifadə məqsədi ilə Auditorlar Palatasına göndərilmiş və Palata rəhbərliyi təqdim olunmuş tədqiqat işinin mahiyyətini və nəticələrini nəzərə alaraq, onun tətbiqinə dair müəllifə rəsmi sənəd təqdim etmişdir. Müəllif Auditorlar Palatasında auditor adı almaq üçün keçirilən imtahan hazırlıq kursları üzrə - 2 tədris proqramının və auditorların ixtisasartırma kursları üzrə - 2 tədris proqramının tərtibatçısı olmaqla, xidmət bazarının mütəmadi tədqiqini təmin edəcək “Auditor xidmətinin problemləri” mövzusunda keçirilən sosioloji sorğuların (2003 və 2019) nəzəri-metodoloji və təşkili əsaslarının hazırlanmasında, nəticələrinin qiymətləndirilməsində yaxından iştirak etmişdir.

Dissertasiya işinin yerinə yetirildiyi təşkilatın adı: AMEA İqtisadiyyat İnstitutu.

Dissertasiya işinin məntiqi və struktur əsasları. Dissertasiyanın məntiqi əsasları tədqiqatın predmetinə, obyektinə, məqsəd və vəzifələrinə görə müəyyən edilmişdir. Dissertasiya işinin struktur tərkibi girişdən, altı fəsildən, iyirmi paragrafdan, əldə olunan nəticə və təkliflərdən, istifadə olunan ədəbiyyat və informasiya mənbəyi siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işi 438000 (şəkillər, cədvəllər, qrafiklər, əlavələr və ədəbiyyat siyahısı istisna edilməklə) işarədən ibarətdir. Dissertasiya işi 280 səhifədən ibarət olmaqla, işin məntiqinə və mahiyyətinə görə 5 sxem, 20 qrafik, 17 diaqram və 8 cədvəl və 12 şəkil tərtib edilmişdir.

Müdafiəyə çıxarılan əsas müddəalar:

1. Auditlə bağlı konseptual baxışlar bu xidmətin daha geniş mənada əsaslandırılmasına imkan verir.

Auditin funksional fəaliyyətinin əsas təkmilləşmə və inkişaf mərhələsi XX əsrə təsadüf etdiyi üçün onun mahiyyət və anlayışının bazar münasibətlərinin təbiətinə uyğun tədqiqi və qiymətləndirilməsi də iqtisadçılar arasında geniş diskussiyaya çevrilmişdir. Hesab edirik ki, auditin mahiyyət açıqlamasında onun cəmiyyətdə və iqtisadiyyatda oynadığı mühüm rol öz əksini tapmalıdır. Auditə dair nəzəri baxışların və konsepsiyaların təhlili göstərir ki, onun müasir dövr baxımından əhəmiyyətliyi, ictimai-iqtisadi proseslərdə oynadığı rol tam dərinliyi və aydınlığı ilə müəyyənləşdirilməlidir. Müasir şəraitdə auditin ictimai-iqtisadi proseslərə daha əhəmiyyətli şəkildə nüfuz etməsini,

qəbul edilən bir çox qanunvericilik və normativ sənədlərin icrasının təmin olunmasının qiymətləndirilməsində fəal iştirakını, aparılan maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud hüquqi bazaya uyğunluğunu müəyyən edən əsas qiymətləndirici meyar rolunda çıxış etməsini nəzərə alaraq, onun mahiyyətini bu şəkildə ifadə etmək daha məqsədəuyğundur: “Audit-geniş mənada baş verən iqtisadi-maliyyə proseslərini qiymətləndirərək, bu proseslər haqqında cəmiyyət üzvlərinə, maraqlı tərəflərə obyektiv və şəffaf informasiya çatdıran sivil bazar nəzarəti formasıdır”¹. Auditin bazar infrastrukturunu kimi mahiyyətinə gəldikdə isə, onu belə şərh etmək zəruridir: “audit - təsərrüfat subyektləri tərəfindən həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat və digər əməliyyatların mövcud qanunvericiliyə və hüquqi bazaya uyğunluğunu qiymətləndirib, ona münasibət bildirən, subyektin iqtisadi fəaliyyətində mövcud problemləri aşkar edib, onların aradan qaldırılması, fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi üzrə kompleks məsləhət xidmətləri göstərən bazar infrastruktur sahəsidir.”²

2. Müasir audit nəzəriyyəsinin tədqiqi bu sahədə yeni baxışlar irəli sürməyə əsas verir.

Müasir auditin nəzəri-praktiki baxımdan inkişaf etməkdə olan bir sahə kimi səciyyələndirmək baxışı özünü daha çox doğrultmaqdadır. Belə yanaşmanı onun uzunmüddətli inkişaf tarixi, iqtisadiyyat sahələri ilə sıx bağlılığı, sosial-iqtisadi həyatda vacib rol oynaması, nəzəri-metodoloji əsaslarının konkret bir istiqamətdə formalaşması kimi mühüm amillərlə sıx bağlılığı əsasında irəli sürmək mümkündür. Son dövrlərdə meydana gələn və audit nəzəriyyəsinin müxtəlif aspektlərinə, etibarlığın və risklərin qiymətləndirilməsinə həsr olunmuş geniş tədqiqatların nəticələrindən çıxış edərək, auditin inkişaf etməkdə olan nəzəri-praktik bir sahə kimi qiymətləndirərək, onun predmetini daha aydın və konkretlik baxımından müəyyən etmək zəruridir.

¹ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.

<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

² Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyata auditin təsir istiqamətlərinin müəyyən edilməsi. Rəqabətqabiliyyətlik şəraitində milli iqtisadiyyatın formalaşması və inkişaf problemləri. Kollektiv monoqrafiya. Bakı, Avropa nəşriyyatı, 2014. 146 s.

Müasir auditin predmetinə - neytrallıq və obyektivlik baxımından makro və mikrosəviyyəli iqtisadi inkişaf proseslərinin, maliyyə - təsərrüfat əməliyyatlarının müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirilməsi, bu sahədə olan problemlərin müəyyən edilib aradan qaldırılması ilə bağlı əsaslandırılmış təkliflər verilməsi daha çox aid olunmalıdır. Auditin keçirilməsi metodologiyasını səciyyələndirən metod və üsullar kompleks bir sistem formasında çıxış edirlər. Hesab edirik ki, audit zamanı tətbiq edilən metodların istifadəsində və təsnifləşdirilməsində daha əhəmiyyətli yanaşmaları fərqləndirmək məqsədəuyğundur: ümumi nəzəri və konkret nəzəri yanaşmalar. Birinci qrupa ümumiləşdirmə, sistemləşdirmə, təhlil və sintez, induksiya və deduksiya metodları daxildirsə, ikinci qrupa faktiki və sənədli yoxlama metodları aiddir. Zənnimizcə, audit konsepsiyasının əsası kimi təməl nəzəri müddəalar götürülməli və onların tərkibində audit konsepsiyasının üsurləri fərqləndirilməlidir³.

3. Auditin bazar münasibətlərinin inkişafına müsbət təsiri mövcuddur.

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

³ Məmmədov Yaşar Əzizəğa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.
<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

- dövlət büdcəsinin formalaşması və onun istifadə istiqamətlərinin düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu;
- sosial sığorta vəsaitlərinin, fondlarının yığılımı və istifadəsinin düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu;
- ictimai yığılım və istehlak fondlarının bərpası və genişləndirilməsi;
- əməyin kəmiyyətinə və keyfiyyətinə uyğun şəkildə qiymətləndirilməsi.

İctimai məhsul mübadiləsi prosesində auditin əhatə etdiyi istiqamətlərə aşağıdakılar aiddir:

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

Təkrar istehsalın son istehlak prosesində audit istehsal istehlakı, daha aydın ifadə etsək, istehsal fondlarının bərpası və genişləndirilməsi, ictimai tələbatın ödənilməsi ilə bağlı olan əməliyyatlara nəzarət edir. Şəxsi istehlakda o, cəmiyyət üzvlərinin maddi və mədəni tələbatlarının ödənilməsi sahəsindəki ardıcılığı və bütün bu prosesin mövcud qanunvericilik və normativ-hüquqi bazanın tələblərinə uyğunluğu səviyyəsini qiymətləndirir. Zənnimizcə, bu yanaşmaların nəticəsində belə qənaətə gəlmək mümkündür: Auditin predmeti geniş anlamda təkrar istehsal prosesinin mərhələlərini və idarəetmə sisteminin bütün səviyyələrini əhatə etməklə, onu bu proseslərdə fəal iştirakçıya çevirir. Audit istər makroiqtisadi, istərsə də mikroiqtisadi səviyyədə baş verən iqtisadi proseslərin, münasibətlərin bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun inkişaf səviyyəsi və təsərrüfat subyektlərində həyata keçirilən maliyyə-iqtisadi proseslərin şəffaflığı, düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu haqqında geniş və aydın rəy formalaşdırır.

İqtisadi fəaliyyətin səmərəliliyi daha çox audit sisteminin və mexanizminin təşkili səviyyəsindən asılı olur. Məhz bu mühüm amil auditin istehsal, idarəetmə və ümumi nəzarət sistemindəki yüksək

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

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

Birinci istiqamətdə, audit maliyyə-nəzarət funksiyasını icra edərək, konkret istifadəçilər üçün obyektiv, şəffaf, tam və dolğun informasiya təminatçısı rolunda çıxış edir. İkinci istiqamətdə, audit məsləhət-konsaltinq funksiyasını həyata keçirərək, təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə, genişləndirilməsinə xidmət edir.

Araşdırmalar göstərir ki, bazar iqtisadiyyatının inkişaf etdiyi hər bir ölkədə audit xidmətinin təşkili olmadan keçinmək, ölkədəki inkişafı və tərəqqini tam aydın qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Auditin bir xidmət sahəsi kimi mühüm rolu onunla xarakterizə olunur ki, o, informasiya sisteminin təkmilləşdirilməsinə, həm də keyfiyyətinin yüksəldilməsinə öz əməli təsirini göstərir. Audit dövlət büdcəsinin və sosial müdafiə fondunun vəsaitlərinin formalaşması və istifadəsinin düzgünlüyü haqqında cəmiyyətdə rəy formalaşdıran ən vacib qurum kimi çıxış edir. Artıq beynəlxalq və milli təcrübə sübut edir ki, dövlət, sosial və digər iri fondların gəlir və xərclərinin düzgünlüyü haqqında yalnız peşəkar auditor rəyi olduqdan sonra qəti fikir yürütmək mümkündür. İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, auditorun təsdiq etdiyi informasiya dövlət və qeyri-dövlət orqanları

üçün əsas inam doğuran mənbə sayılır, bu baxımdan auditor fəaliyyətinə, onun peşəkarlıq və səriştəlilik səviyyəsinə olan məsuliyyət tələbləri mütəmadi olaraq təkmilləşdirilir.

İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində audit yalnız ənənəvi xidmətlərini həyata keçirməklə öz funksional fəaliyyətini tamamlamayaraq, iqtisadi inkişafın yüksəlişinə yardım edəcək digər fəaliyyət sahələrinə də nüfuz etmiş olur. Müasir auditor və ya audit firması subyektin yalnız bir problemlə sahəsinin təhlil və qiymətləndirilməsi ilə məşğul olmayıb, onun tam sağlam əsaslar üzərində fəaliyyətinin təşkili istiqamətində kompleks xidmətlər göstərmək iqtidarında olmalıdır. Həmçinin, müalicə edib, sağlam həyat-fəaliyyət tərzini ilə bağlı məsləhət verən “həkim - peşəkar mütəxəssis” kimi auditor da öz prinsiplərinə tam riayət etməklə, subyektlərə buna oxşar xidmətləri göstərməli, onların informasiyalarının məxfiliyinin qorunmasını təmin etməlidir. Auditorun iqtisadiyyatın əsas dayaq nöqtəsi olan təsərrüfat subyektini ilə qarşılıqlı əlaqəlilik modeli bir növ “ailə həkiminin, vəkilinin və ya məsləhətçisinin” fəaliyyət mexanizmi kimi də özünü doğrultmaqdadır.

Audit nəzəriyyəsinə xarakterizə edən cəhətlər məhz bu xidmətin təbiətindən və fəaliyyət xüsusiyyətlərindən irəli gəlir. Audit iqtisadiyyatın formalaşmaqda olan bir sahəsi, bazar infrastrukturunu kimi özünü getdikcə daha geniş şəkildə təsdiq etməkdədir. İqtisadiyyatın, bazar infrastrukturunun vacib bir sahəsi kimi onun xidmətlərindən istifadəyə olan tələbat artdıqca, bu xidmətin istifadəçilərinin əhatə dairəsi də genişlənilir. Bu amil həm də özünü bazar iqtisadiyyatının tələb və təklif qanunauyğunluğu ilə üzvi surətdə əlaqəliliklə bağlılıqda göstərir. Bazar mühitinin auditinin aparılması həm iqtisadi-nəzəri, həm də iqtisadi inkişafın təmin olunması baxımından əhəmiyyət kəsb edir. Bazar iqtisadiyyatı mühitində auditin əsas fəaliyyəti bu bazarın vəziyyətinin və orada mövcud olan mövqelərin əsaslı tədqiqi ilə bilavasitə bağlıdır.

4. Audit yükü konsepsiyası ilk dəfə irəli sürülsədə, onun ölçülməsinin nəzəri və metodoloji baxımdan əsaslandırmaq mümkündür.

Müxtəlif sahələr üzrə audit yükünün təyin olunması - həm bu yükün səmərəlilik səviyyəsinin, həm də tətbiq olunduğu sahələrin

fəaliyyətinə təsir imkanlarının qiymətləndirilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. İqtisadi mənbələrdə kifayət qədər səslənən vergi yükü - vergi ödənilməsi ilə bağlı hüquqi və fiziki şəxslərin toplum yükünü, xərclərini müəyyən edir. Belə ki, o, mikro baxımdan mükəlləflərin gəlirlərinin, makro baxımdan isə cəmiyyətin gəlirlərinin xüsusi sektordan ictimai sektora köçürülməsini özündə əks etdirir. Audit yükünə gəldikdə isə, o, vergi yükü kimi belə konseptual anlamdan çıxış etməsə də, lakin bu iki anlayış arasında oxşar cəhətlər mövcuddur⁴:

- ✓ əksər hallarda vergi yükü kimi audit yükü də icbari əsaslarda yaranır;
- ✓ audit yükü vergi yükü kimi iqtisadi-təsərrüfat fəaliyyəti üzərində qurulur;
- ✓ audit yükü vergi yükü kimi subyektin gəlirlərinin azaldılmasına yönəlir;
- ✓ audit yükü vergi yükünün məqsədi və təyinatı üzrə yığım səviyyəsinin dəqiqləşdirilməsinə və şəffaflığının artırılmasına xidmət edir.

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

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

Mövcud konsepsiyalardan çıxış edərək audit yükünə olan

⁴ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.
<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf>.

baxışları bu kimi məqamlardan dəyərləndirmək mümkündür⁵:

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

Audit yükü və ya göstəricisi vergi yükü və digər bu qəbildən olan konsepsiyalarla müəyyən mənada yaxınlıq da təşkil edə bilər⁶. Bu baxımdan da audit yükü anlayışı tərəfimizdən bir sıra konsepsiyaların, baxışların əsasında ilk dəfə irəli sürülür. Araşdırmalarımızın əsasında audit yükü göstəricisini belə ifadə etmək məqsədəuyğun olar⁷: “Audit yükü” göstəricisi - auditə çəkilən məcmu xərclərin (kəmiyyət və keyfiyyət və digər ölçülə bilən) ölkə iqtisadiyyatına və ya ayrı-ayrı subyektlərə (fiziki, hüquqi şəxs qismində) olan təsirini, təzyiqini və ya münasibətini ifadə edir. Auditin əhatə sferası münasibətdə olduğu sahə və subyektlərin geniş tərkibi ilə nəzərə çarpır. Audit yükünün təbii qəbulunma konsepsiyası daha məqsədəuyğun hesab olunur.

Audit yükünü müəyyən edərkən, xidmətə çəkilən xərcləri tərəflər arasında bağlanan müqavilə dəyəri kimi ifadə etmək qanəddici hesab olunmaz. Çünki, auditin xərclərinə xidmətin müqavilə dəyərinə daxil olmayan bir sıra xərclər də daxil olur və onları kəmiyyət və keyfiyyət tərkibliliyinə görə fərqləndirmək məqsədəuyğun olar. Belə ki: auditə qədər və audit zamanı subyektin mütəxəssislərlə məsləhətləşməsi; auditə hazırlıq və ya auditlə bağlı müvafiq ştat

⁵ <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-nagruzka-na-ekonomiku-nuzhen-nalogovyy-manevr>; <https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-o-raspredelenii-nalogovogo-bremeni-naseleniya>.

⁶ <http://economy-ru.com/nalogi-nalolgooblajenie-rf/nalogovoe-bremya-pokazateli-harakterizuyuschie.html>

⁷ Məmmədov Yaşar Əzizməmməd oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.
<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf>.

vahidinin saxlanması; auditlə bağlı müxtəlif məsul işçilərin əməyinin və vaxtının bu prosesə cəlbə kimi xərc elementlərini də bura daxil etmək zəruri hesab olunmalıdır. Göstərilən belə xərclər auditin aparılmasına xidmət etsə də, onlar bir növ görünməz xərc kimi də özünü göstərir və birbaşa audit müqaviləsinə daxil olunmur. Həmin xərclər subyektin audit öhdəliyini həyata keçirmək üçün istifadə etdiyi, lakin, bilavasitə subyektin özündə qalan xərclər qisminə aid edilir. Mövcud təcrübəyə və hüquqi-metodoloji sənədlərə əsaslanaraq, audit yükünü formalaşdıran xərcləri aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

- qanunvericiliklə müəyyən olunan qaydada auditin aparılma (müqavilə) xərcləri;
- auditin aparılması və ya ona hazırlıq ilə bağlı subyektə peşəkar mütəxəssis ştatının (ştatlarının) saxlanması;
- auditin aparılması və prosesi ilə bağlı subyektin məsul işçilərinin (mühasib, iqtisadçı, hüquqşünas və s.) müvafiq dövr ərzində əməyinin bu istiqamətdə istifadə olunmasına çəkilən xərclər;
- auditin keçirilməsindən sonra üzə (vergi və digər orqanlar tərəfindən) çıxan məcburi ödənişlər (cərimə sanksiyaları);
- audiddən sonra subyektin (subyektin fəaliyyətində maraqlı olan səhmdar, bank, vergi və digər tərəflərin iddiası ilə) məhkəmə araşdırılması ilə bağlı yaranan xərcləri;
- audit keçirildikdən sonra subyektin işgüzar nüfuzuna dəyən maddi və mənəvi zərərlər (audit zamanı müəyyən olunmayan və aradan qaldırılmayan) və s.

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

daha məqsədəuyğundur (auditin dəyərinin - subyekt və ya onun bir işçisinə olan münasibəti). İqtisadiyyata (o cümlədən onun sahə səviyyəsi) düşən audit yükünün kəmiyyət göstəricisi isə daha fərqli olacaqdır. Belə ki, audit yükünün iqtisadiyyata olan münasibəti özlüyündə məcmu audit göstəricisinin (aparılan il ərzində auditlərin dəyərinin) ÜDM, büdcə, sahə, hüquqi şəxslər və adambaşına olan müqayisəsi ilə ifadə olunması konseptual baxımdan daha məqsədəuyğun hesab olunur⁸. Sonradan isə, auditin vacib olan bir sıra göstəricilərinin də bu metodik yanaşma baxımından müəyyən olunması bu xidmətin kəmiyyət tərəfi ilə yanaşı, həm də keyfiyyət tərəflərinin də qiymətləndirilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edər. Konseptual mahiyyət baxımından çıxış edərək, auditin iqtisadiyyatdakı yükünü belə formada müəyyən etmək mümkündür:

$$A(\text{iqt}) = A(\text{ödən}) / \text{ÜDM}$$

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

Əhaliyə düşən bir sıra yük göstəricisinin, əsasən də vergi yükü göstəricisinin hesablanma metodikası – auditin müvafiq göstəricisinin hazırlanmasında önəmli rol oynayır. Belə ki, auditin əhaliyə (adambaşına) düşən “yük göstəricisi”ni müəyyən etmək mümkündür. Auditlə bağlı kəmiyyət (il ərzində auditə çəkilən məcmu xərclər) göstəricisinin əhali sayına olan münasibəti bu baxımdan daha uyğun olar. Təsərrüfat subyektlərinə və ya müəssisələrə düşən audit yükünü də müəyyən edib hesablamaq, zənnimizcə, mümkündür. Bu göstəricini auditə çəkilən məcmu xərclərin ölkə üzrə təsərrüfat subyektlərinin gəlirinin nisbəti şəklində müəyyən etmək mümkündür:

$$A_m = A_x / M_g$$

Burada: A_m - müəssisələrə düşən audit yükü, A_x - auditə çəkilən xərclər, M_g - müəssisələrin gəlirləri. Eynilə belə təyinetmə metodikasını müəssisənin mənfəətinə görə də tətbiq etmək olar.

Audit yükü özlüyündə həm də bazar iqtisadiyyatına məxsus

⁸ Məmmədov Yaşar Əzizəğa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.
<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf>.

olan anlayışlardan biri kimi əsas götürülməlidir. Bu konsepsiyanın tətbiqi bazar subyektlərinin, o cümlədən müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı müəssisələrin auditin potensialından istifadə səviyyəsini də göstərəcəkdir. Audit yükü konsepsiyasının tətbiqinin nəticələrini və verəcəyi faydaları belə şəkildə kimi təsnifləşdirmək daha məqsədəuyğun olar: ölkədə maliyyə intizamının möhkəmləndirilməsi; fiziki və hüquqi şəxslərin maliyyə bazarlarından istifadə səviyyəsinin yaxşılaşdırılması; ölkədə əlverişli, münbit informasiya mühitinin formalaşdırılması; təsərrüfat subyektlərinin xarici bazarlara çıxış imkanlarının artırılması; investisiya mühiti və fəallığının yüksəldilməsi; korporativ idarəetmə sisteminin təkmilləşdirilməsi.

Audit yükünü inzibati və izafi yük kimi də sistemləşdirmək mümkündür. Qanunvericilik ilə müəyyən olunan audit yükü inzibati xarakter daşıyır, lakin, o, vergi yükündən fərqli olaraq konkret göstəricilər üzrə təyin olunmur, müqavilə şərtlərinə əsasən yaranır⁹. İnzibati audit yükü inzibati vergi yükünə hansısa mənada oxşar mahiyyət xüsusiyyətlərinə də malik olur. İzafi yük audit xərclərinə (müqavilə məbləğinə) daxil edilməsə də, lakin, bu xərclər subyektin öz artıq yükü kimi qalır. Belə ki, auditin tədqiqat və yoxlamaları ilə əlaqədar subyektin əməkdaşlarının vaxt və əməyinin bu istiqamətdə səfərbər olunması, auditə hazırlıqla bağlı mütəxəssislərin cəlbə və ya əlavə ştatın saxlanması, sənədləşmə işləri, bir sıra texniki tədbirlərin icrasına çəkilən xərclər – subyektin öz əlavə yükünə çevrilir. Audit yükünə qanunvericilik baxımından yanaşdıqda bu yükün mülkiyyət formasından və təşkilati-hüquqi tabeliyindən asılı olmayaraq ölkə ərazisində fəaliyyət göstərən bütün müəssisələrə, təşkilatlara və idarələrə şamil olunma ifadəsi aydın görünür.

5. Auditin iqtisadi səmərəliyi konsepsiyası həm bu xidmətin, həm də maraqlı tərəflərin mənafeləri ilə bağlı olmalıdır.

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

⁹ “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 1994. <https://audit.gov.az/>; “Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında” Əsasnamə. Bakı, 1995. <https://audit.gov.az/>

fəaliyyətinin özünün təşkili və inkişafının səmərəliliyinin müəyyən edilməsi. İkincisi, auditin xidmət göstərdiyi sahə və tərəflər üçün səmərəliliyinin konkretləşdirilməsi.

Audit fəaliyyətinin səmərəliliyinə olan yanaşma indiyədək daha çox bir qütblü qiymətləndirilməklə, bir növ dar məfhumda ifadə olunmuşdur¹⁰. Belə ki, auditin səmərəliliyi onun müəyyən bir şəraitdə mövcud problemi həll etmək bacarığının səviyyəsi, öz vəzifəsini yerinə yetirmək qabiliyyəti ilə bağlanılır¹¹. Lakin, auditə qarşı müasir iqtisadiyyat və cəmiyyət qarşısında olan tələblər belə yanaşma ilə heç də üst-üstə düşmür. Çünki, auditin səmərəliliyinin digər mühüm qütbünə diqqət yetirmək zərurəti yaranır, yəni auditi cəlb edən tərəflərin də fayda və səmərəliliyinin gözlənilmə konsepsiyası artıq öz vacibliyi ilə diqqət mərkəzində olur. Auditin səmərəliliyini geniş mənada qəbul etmək belə bir konsepsiyanı əsaslandırmağa imkan verir: auditin səmərəliliyi həm onun öz fəaliyyəti, həm də xidmət göstərdiyi sahələrin fayda və səmərəliliyinin gözlənilməsi ilə bağlı olmalıdır. Xidmətin istifadəçilərinin mülkiyyət və təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq bu fəaliyyətdən faydalanması bir növ auditin səmərəsi ilə üst-üstə düşməlidir. Daha konkret ifadə etdikdə, auditorun öz vəzifə və peşə öhdəliyinə əmələtmə səviyyəsi məhz belə səmərəliliyi yaratmalıdır.

Auditin səmərəliliyini üç səviyyədə qiymətləndirilmək daha məqsədəuyğun olar: auditin bir sahə kimi səmərəliliyi; mikrosəviyyədə (istifadəçi üçün) səmərəlilik; makrosəviyyədə (iqtisadiyyat, cəmiyyət) səmərəlilik.

Auditin subyekt, sahə və digər baxımdan təsirlərinin müsbət və mənfi nəticələri də bu xidmətin yaratdığı səmərəlilik səviyyəsinin qiymətləndirilməsində önəmli hesab olunmalıdır. Auditin səmərəliliyini qiymətləndirmək üçün zəruri göstəricilər sistemindən istifadə olunması vacibdir və göstəricilər xidmətin fəaliyyət

¹⁰ “Audit. Qanunvericilik və normativ sənədlər” toplusu. VII cild. B. “Nağıl evi”, 2013. 215 s.

¹¹ Məmmədov Yaşar Əzizə oğlu. Təsərrüfat subyektlərinin rəqabət qabiliyyətinin artırılmasında auditdən istifadə imkanları. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın inkişafında davamlılığın təmin olunması. Kollektiv Monoqrafiya. Bakı, Avropa nəşriyyatı, 2013. 178 s.

sferalarına və qarşıya qoyulan məqsədlərə görə fərqlənə də bilər. Belə göstəricilər hazırlanarkən aşağıdakı metodik xüsusiyyətlərə xüsusi diqqət yetirilməlidir¹²:

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

Auditin səmərəliliyinin təmin olunması baxımından müvafiq qiymətləndirmə prinsiplərinin əsas götürülməsi vacib hesab olunmalıdır: qənaətlilik, məhsuldarlıq, gəlirlilik (mənfəətlilik), rentabellik və özünüdəmə. Auditin səmərəliliyinə olan yanaşma könüllü və məcburi auditə görə fərqli ola bilər. Təcrübə göstərir ki, əksər hallarda məcburi auditdən keçən subyektlər səmərəlilik tələbləri qoymur, sırf öz maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditi ilə bağlı müsbət və ya onları qaneedici rəy alınması təşəbbüsündə çıxış edirlər. Beynəlxalq təcrübədən fərqli olaraq, Azərbaycanda auditor-sifarişçi təması hələ ki, yüksək səviyyədə qurulmamışdır¹³.

Müasir təcrübədən çıxış edərək belə bir baxışı irəli sürmək mümkündür¹⁴: iqtisadi və təsərrüfat fəaliyyətində problemlərin ümumiləşdirilməsi, həlli yollarının tapılması, resursların istifadəsinin səmərəliliyinin müəyyən olunması, hər növ maliyyə vəsaitlərinin istifadəsi ilə bağlı informasiya mühitinin şəffaflığının və etibarlılığının təmin olunması auditin səmərəliliyinin əsas təməl prinsiplərini təşkil etməlidir. Təcrübədə auditin səmərəliliyi vahid

¹² Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.

<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf>.

¹³ Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası və AMEA İqtisadiyyat İnstitutu tərəfindən “Azərbaycanda auditor xidmətinin müasir vəziyyəti və inkişaf istiqamətləri” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair icmal-təhlil. Bakı, 2019. <https://audit.gov.az/>

¹⁴ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.

<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

audit xidmətlərinin bir qolu olan əlaqəli xidmətlərə də aid edilməkdədir və bu, məcburi audiddən daha çox könüllü audit xidmətlərini təmsil edir. Könüllü audit xidməti kimi səmərəliliyin auditi daha geniş fəaliyyət sferasına malik olmaqla, həm səmərəli nəzarət, həm də geniş çeşidli məsləhət-konsaltinq xidmətlərini özündə birləşdirir¹⁵. Nəzəri və praktik baxımdan yanaşdıqda, hər bir fəaliyyətin, prosesin səmərəliliyi müəyyən anlayışlı, ölçüyəgələn konseptual əsaslı olmalıdır. Bu xidmətin təbiətindən irəli gələrək, həm onun özünün səmərəliliyinin, həm də fəaliyyət göstərdiyi sahələr üçün yaratdığı səmərəliliyin müəyyən olunması daha doğru hesab olunmalıdır. Təcrübə göstərir ki, auditin səmərəliliyinin təmin olunması insan - peşəkar və yüksək ixtisaslı kadr amili ilə sıx bağlıdır. Auditin səmərəliliyinə təsir edən digər amil təşkilati-idarəetmə amili hesab olunmalıdır. Auditin səmərəliliyinin yüksəldilməsinin digər amili- təsərrüfatdaxili ehtiyat və resursların (iqtisadi, əmək, maliyyə) məqsədəuyğun təhlili, qiymətləndirilməsi ilə də sıx bağlıdır. Tədqiqat və araşdırmalarımızı əsas götürərək, hesab edirik ki, auditin səmərəliliyi konsepsiyasını iki aspektdən fərqləndirmək məqsədəuyğundur¹⁶:

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

Birinci yanaşma daha geniş məfhumu əhatə etməsi ilə əhəmiyyət kəsb edir. Belə konseptual yanaşma özündə auditin səmərə sferasının ictimai, iqtisadi, sosial, idarəetmə, ekoloji kimi vacib məqamlarını ehtiva etməlidir. Auditin iqtisadi səmərəliliyinə həm qanunvericilik, həm də iqtisadi fəaliyyət sahələrinin əhatə dairəsi baxımından yanaşdıqda bu daha geniş sferaları əhatə etmiş olacaqdır: müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı təsərrüfat subyektləri, iqtisadiyyat sahələri, investisiya fəaliyyəti, qiymətli kağızlar bazarı, xüsusi iqtisadi zonalar¹⁷. Hesab edirik ki, müasir auditin

¹⁵ Musayev Akif Fərhad oğlu, Məmmədov Yaşar Əzizməhmed oğlu. İqtisadiyyatın audit və vergi yükü. Audit Elmi Praktiki Jurnal. 2020. N.1. s. 3-14.
/Audit%20Jurnali/Audit-%202020-1/Audit%202020-1.pdf.

¹⁶ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

¹⁷ Məmmədov Yaşar Əzizməhmed oğlu. Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin

səmərəliliyi konsepsiyasını belə bir şəkildə ifadə etmək daha məqsədəuyğundur: Auditin səmərəliliyi - dövlət və özəl sektorun maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi, ölkədə həyata keçirilən sosial-iqtisadi inkişaf proqram və layihələrinin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və bu istiqamətdə zəruri təklif və tövsiyələrin verilməsini özündə ehtiva etməlidir¹⁸. Həmçinin, bütün bu informasiyaların maraqlı tərəflərə tam, dolğun və obyektiv tələblər baxımından çatdırılması da auditin əsas vəzifələrindən biri olmalıdır. Auditin səmərəliliyinin əsas məqsədi - idarəetmə sisteminin səmərəliliyini və məqsədəuyğunluğunu artırmaqla, onun fəaliyyətinin iqtisadi səmərəliliyini müəyyən etməkdir¹⁹.

6. Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi kəmiyyət və keyfiyyət göstəriciləri əsasında müxtəlif aspektlər üzrə aparılmalıdır.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün zəruri bazis və informasiya mənbələrinin mövcudluğu zəruri hesab olunur. Lakin, istər ölkə, istərsə də beynəlxalq təcrübədə belə informasiya bazası digər sahələrlə müqayisədə qeyri-sistemliliyi və məhdudluğu ilə müşahidə olunur. Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı aşağıdakı göstəricilərdən istifadə olunması məqsədəuyğun hesab oluna bilər²⁰:

- əməliyyatın və ya auditin aparılmasının rentabellik göstəricisi (maliyyə nəticələri ilə məcmu xərclər arasında olan münasibətə olan nisbəti);
- işçi heyətin əmək məhsuldarlığı göstəricisi (müqavilə dəyərinin

müasir inkişafı və nəticələri. AMEA Xəbərləri İqtisadiyyat Seriyası Jurnalı. Bakı, 2019.N 4. S. 171-178.

¹⁸ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.

<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

¹⁹ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu. Audit xidmətinin hüquqi-normativ bazasının monitorinqi və onun təkmilləşdirilməsi. AMEA Xəbərləri İqtisadiyyat Seriyası Jurnalı. Bakı,2020. N1. S. 133-139.

²⁰ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.

<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

əmək haqqı xərclərinə nisbəti);

- əməliyyatın və ya auditin əmək tutumluluğu göstəricisi (əmək haqqı xərclərinin müqavilə dəyərinə olan nisbəti);
- əməliyyata və ya auditin aparılmasına çəkilən xərclər göstəricisi.

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

- ✓ Keçmiş dövrün təhlil və qiymətləndirilməsi;
- ✓ Müasir vəziyyətə qiymət verilməsi;
- ✓ Gələcək dövr üçün inkişafın istiqamətlərinin müəyyən edilməsi.

Auditin və subyektin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində onların əsas fəaliyyət xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması və bu baxımdan da bu kimi göstəricilərdən istifadə olunması daha məqsədəuyğun olar: subyektin bazar reyting səviyyəsini qiymətləndirən göstəricilər (gəlirlilik, səhmlərin dəyəri); subyektin maliyyə və təsərrüfat vəziyyətini qiymətləndirən göstəricilər (mənfəət, istehsalın həcmi, kredit cəlbi, borc); digər göstəricilər (innovasiya fəaliyyəti, kapital qoyuluşu, idarəetmə sisteminin təşkili səviyyəsi); xərclər. Audit xidmət bazarının səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi audit xidmət bazarının iştirakçıları (auditor, audit təşkilatı, yerli və xarici audit təşkilatları) arasındakı pay bölgüsünü, bazarın inkişaf səviyyəsini (xidmətlərin çeşidi, formaları) və xüsusiyyətlərini müəyyən etməyə imkan yaradır ²¹. Qiymətləndirmənin həyata keçirilməsi məqsədilə xidmətdən əldə olunan gəlirlərin və onların struktur tərkibinin tədqiqinin araşdırılması məqsədəuyğundur.

Auditin əsas makroiqtisadi göstəricilərin yaradılmasında iştirak səviyyəsinin müəyyən olunması baxımından ÜDM, qeyri-neft ÜDM-ində auditin payının iştirak səviyyəsinin qiymətləndirilməsi və illər üzrə bu sahədə baş verən inkişaf meyillərinin qiymətləndirilməsi əhəmiyyət kəsb edər. Qiymətləndirmə göstəricisi kimi əsas olaraq müvafiq makrogöstəricilər ilə birgə, auditor xidmətinin illər üzrə

²¹ Мамедов Яшар. Современное состояние и развитие сферы аудиторских услуг в Азербайджанской Республике. Научный журнал Вестник Алтайской академии экономики и права. Барнаул. 2019. N 9. С. 95-100.

ümumi həcm göstəricisinin götürülməsi mümkündür. Audit xidmət bazarında müxtəlif xidmətləri və fərqli mövqeləri ilə çıxış edən auditor və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin bazar aktivlik səviyyəsini qiymətləndirmək üçün müvafiq göstəricilərdən istifadə olunması məqsəduyğundur²²: xidmətin ümumi inkişaf dinamikası; xidmətin sahəvi inkişaf meyilləri (sahələr, vergi, dövlət, bank, istehsalçı və istehlakçı); bazarda göstərilən auditor xidmətlərinin inkişaf dinamikası; bağlanan müqavilələrin dəyəri; icra olunan real xidmətin bazar dəyəri (həcmi); audit xidmətinin növlərinin inkişaf səviyyəsi.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi mövcud xidmət bazarında fiziki və hüquqi şəxs formasında fəaliyyət göstərən aşağıdakı audit qurumlarının reyting göstəricilərinin hazırlanıb, qiymətləndirilməsini də zərurətə çevirir (audit xidməti üzrə reyting göstəriciləri): milli audit təşkilatları; xarici audit təşkilatları; sərbəst auditorlar. Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi fəaliyyət xüsusiyyətlərinə görə xidmətin dəyəri ilə ona çəkilən xərclər arasında olan münasibəti özündə əks etdirməlidir²³. Belə yanaşma xidmətin dəyərini, ona çəkilməmiş xərcləri, xidmətin zamana və pul vahidinə görə göstəricilərini ifadə etməklə aşağıdakı kimi sistemləşdirilə bilər:

- audit xidmətinin dəyəri;
- audit xidmətinə çəkilən xərclər;
- bir manata düşən xidmətin dəyəri.

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

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

²² Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.

<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

²³ Мамедов Яшар Азизмага оглу. Проблемы развития аудиторской службы в Азербайджанской Республике. Бухгалтерський облік і аудит. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 5.

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

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

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

Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində kəmiyyət göstəriciləri ilə yanaşı, həm də keyfiyyət göstəricilərindən istifadə olunması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Auditin kəmiyyət göstəricilərindən müəyyən qədər fərqli olaraq, keyfiyyət göstəricilərinin hazırlanması xüsusi yanaşma tələb edir və belə yanaşmaların metodoloji əsasları da xidmətin əhatə sferasının keyfiyyət məqamlarını və onların səmərəliliyinin müəyyən edilməsini təmin etməlidir. Auditin səmərəliliyinin keyfiyyət göstəricilərinin aşağıdakı istiqamətlər üzrə hazırlanmasının vacibliyini göstərir²⁴:

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

²⁴ Məmmədov Yaşar Əzizmağa oğlu “Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları”. Elm və Bilik nəşriyyatı Bakı: 2019. 364 s.
<http://economics.com.az/images/fotos/Kitablar/2020/Ymammadovaudit.pdf> .

- ✓ müxtəlif bazarlar və biznes mühiti üzrə göstəricilər (ölkədə iqtisadi, biznes mühiti, verg).

Auditin müasir inkişaf səviyyəsinin və səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində xüsusi keyfiyyət göstəricilərindən istifadə olunması da zəruridir və belə metodik əsasların hazırlanmasına fərdi yanaşmanın olması da məqsədəuyğundur (ekspert qiymətləndirilməsi, sorğu və monitorinqlərin aparılması və s.). İqtisadi səmərəliliyin qiymətləndirilməsi ilə bağlı müxtəlif göstəricilərdən istifadə olunsada, lakin sırf dissertasiya mövzusunə yaxın aşağıdakı iqtisadi göstəriciləri fərqləndirmək daha məqsədəuyğun olar²⁵:

- Milli iqtisadiyyatın sahə strukturu (audit xidməti) və onun səmərəliliyi;
- Mənfəətlilik;
- Xidmət bazarında rəqabətqabiliq səviyyəsi;
- Audit xidmətinin (audit təşkilatlarının və sərbəst auditorların) fəaliyyətinin rentabelliği;
- Əmək, kapital və material tutumluluğu.

Hesab edirik ki, iqtisadi səmərəliliyin qiymətləndirmə metodikasını əsasən aşağıdakı kimi ifadə etmək mümkündür və belə yanaşma həm də auditin müxtəlif aspektlərdən səmərəliliyini qiymətləndirməyə geniş imkanlar yaradır:

$$\text{İqtisadi səmərəlilik} = \text{Fəaliyyətin nəticəsi} / \text{Xərclər}$$

İqtisadi səmərəlilik konsepsiyasında həm də xərclərin müqayisə edilməsi və qənaət əsasında dəqiq qiymətləndirmə meyarları, metodları öz ifadəsini tapır. Biz auditin iqtisadi səmərəlilik əmsalı kimi müəyyən nəticənin əldə edilməsinə çəkilən xərclərə qənaət (mənfəət) nisbəti kimi də baxa bilərik. Bu baxımdan əvvəlki düsturu aşağıdakı kimi də ifadə etmək daha məqsədəmüvafiq olar:

$$\text{İs} = \text{M} / \text{X}$$

Burada: İS-iqtisadi səmərəlilik, M-qənaət və ya mənfəət, X mənfəətin yaradılmasına çəkilən xərclərdir. Audit fəaliyyətinin

²⁵ Musayev Akif Fərhad oğlu, Məmmədov Yaşar Əzizəğa oğlu. İqtisadiyyatın audit və vergi yükü. Audit Elmi Praktik Jurnal. 2020. N.1. s. 3-14.
/Audit%20Jurnali/Audit-%202020-1/Audit%202020-1.pdf.

nəticəsi kimi əsasən illik mənfəəti götürmək daha düzgün olar. Qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadi səmərəlilik əmsalı vahiddən böyük olduqda qanəedici hesab olunur. İqtisadi səmərəliliyin bir forması da rentabellik göstəricisidir və audit xidmətinin rentabelliğini qiymətləndirmək bu baxımdan zəruridir. Auditin iqtisadi səmərəliliyinin müəyyən edilməsində rentabellik səviyyəsinin ölçülməsi də zəruri hesab olunmalıdır və bu göstəricinin aşağıdakı kimi hesablanması daha məqsəduyğundur:

$$\text{Rentabellik (audit)} = \text{Mənfəət (audit)} / \text{Xərclər (audit)}$$

Audit xidmətinin rentabelliği düsturunun aşağıdakı formada da verilməsini mümkün hesab etmək olar:

$$R_x = M/X * 100$$

Burada: R_x –audit xidmətinin rentabelliği, M - xidmətdən əldə olunan mənfəət və X - xidmətə çəkilən xərclərin məcmusudur. Yenə də qeyd etmək lazımdır ki, rentabellik səviyyəsinin 100%-dən (1) yüksək olması qanəedici hesab olunur. Eyni zamanda, Məsrəflər/Nəticə - nisbəti audit xidmətinin nəticəsinin hər vahidinə çəkilən xərclərin dəyər ifadəsiylə həcmi göstərir. Və bu da məzmunca təcrübədə geniş istifadə edilən xidmətin bir vahidinə, manatına çəkilən xərc göstəricisinə yaxınlığı ilə çıxış edir.

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi istiqamətində zəruri hüquqi-normativ baza yaradılmış və bu proses davam etməkdədir. Auditor xidmətinin səmərəliliyi bu sahənin təşkili və tənzimlənməsi səviyyəsinin vəziyyəti ilə sıx bağlıdır²⁶. Belə ki, auditin təşkili və tənzimlənməsinin səmərəliliyi və müasir tələblərə uyğunluğu, həm də bu xidmətin iqtisadi səmərəliliyinin artırılmasına öz təsirini göstərir. Tənzimlənmə mexanizmi auditin inkişafında bir yük kimi deyil, əksinə, onun inkişafına stimul yaradan bir təsir amili kimi çıxış etməlidir. Belə baxış hesab etmək olar ki, auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində vacib hesab olunmalıdır. Müasir audit təcrübəsi və bu sahədə baş verən inkişaf meyilləri göstərir ki, audit xidmətinin tənzimlənmə mexanizmini üç istiqamət üzrə sistemləşdirmək daha məqsəduyğundur. Bu tənzimlənmə mexanizmlərinə əsasən: hüquqi-

²⁶ “Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin inkişaf konsepsiyası (2012-2020-ci illər). Bakı, 2012.

qanunvericilik, institusional və iqtisadi bazar mexanizmləri aid edilir. Auditorlar və audit təşkilatları ilə bazar subyektləri arasında münasibətlərin təşkili və tənzimlənmə səviyyəsi auditin səmərəliliyinin əsas göstəricilərindən birini təşkil etməlidir. Belə yanaşma auditin keyfiyyətini və göstərdiyi xidmətlərin subyekt üçün cəlbediciliyini ifadə etməklə yanaşı, həm də xidmətin səmərəliliyinin müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirilməsində əhəmiyyətli rol oynayır.

7. Beynəlxalq audit təcrübəsi bu xidmət bazarının inkişafının təkmilləşdirilməsini zərurətə çevirir.

XXI əsrin əvvəllərindəki böhrana qədər dünya audit praktikası audit fəaliyyətinin tənzimlənməsinin iki klassik konseptual modeli üzərində qurulması ilə nəzərə çarpırdı: dövlət; ictimai-dövlət modeli. Birinci model Avropa İttifaqı ölkələrində (Almaniya, Avstriya, Fransa, İspaniya) auditin təşkili və inkişafı ilə bağlı olmuşdur. Audit fəaliyyətinin tənzimlənməsinin ikinci modeli ingilisdilli ölkələrdə inkişaf etmiş və bir növ liberal yönümlülüyü ilə daha çox tanınır. Digər sahələrdə olduğu kimi audit xidməti bazarında da tənzimlənmədə dirijist və ya liberal yanaşma heç də bu sahənin yüksək inkişafına dəlalət etmir. Belə yanaşma AMEA-nın İqtisadiyyat İnstitutunda aparılan tədqiqatların əsasında daha aydın hiss olunur. MDB ölkələrindən Rusiya Federasiyasında qəbul edilmiş “Auditor fəaliyyəti haqqında” Qanun faktiki olaraq ölkədə qarışıq tənzimlənmə modelini təsbit edir. Rusiya əslində MDB-də audit fəaliyyətinin qarışıq tənzimlənmə modelini rəsmən qəbul etmiş ilk ölkə də hesab oluna bilər.

Dünya təcrübəsi sübut edir ki, audit xidmət sahəsində köklü dəyişikliklər, bir qayda olaraq, iqtisadi böhranlar və ya korporativ qalmaqallar nəticəsində baş verir. XXI əsrin əvvəlində baş verən və fəsadları bitməyən dünya maliyyə və sonradan da iqtisadi böhranı da auditin inkişaf tarixində özünəməxsus müəyyən dönüş nöqtəsi olmuşdur. “20-lər qrupu”nun 2008-ci il noyabrın 15-16-da Vaşinqtonda və 2009-cu il aprelin 2-də Londonda keçirilmiş görüşlərində qlobal maliyyə böhranından çıxmaq üzrə fəaliyyət planını və maliyyə sistemini möhkəmləndirmək üzrə tədbirləri əhatə edən bir sıra sənədlər qəbul edilmişdir. Bu mühüm tədbirdə etiraf olunmuşdur ki, böhranın əsas səbəbləri maliyyə sektorunda, maliyyə

tənzimlənməsi və nəzarətin təşkilində ciddi uğursuzluqlarla bağlıdır.

Beynəlxalq təcrübədə subyekt-audit qalmaqalarının baş verdiyi və onun ciddi fəsadlarının yarandığı son on beş ildə digər ölkələrdə də belə xoşagəlməz hallar müşahidə olunmuşdur. Azərbaycan Respublikasında audit xidmət bazarında xarici auditor təşkilatlarının fəaliyyəti öz yüksək üstünlüyü ilə seçilir və bu, xidmət bazarının 85-90%-ni təşkil edir. Ölkədə aparıcı şirkətlərin, bank və sığorta təşkilatlarının əksər hissəsinin auditini məhz məşhur və transmilli xarici auditor təşkilatları aparır. Son dövrdə bankların məruz qaldıqları problemlər ölkə iqtisadiyyatı və cəmiyyəti üçün bir çox ciddi problemlər yaratmış, bu sektorda olan təşkilatların müflisləşməsi və bağlanması halları artmışdır. Qeyd etmək lazımdır ki, belə xoşagəlməz vəziyyətin yaranmasında audit təşkilatlarının da “dırnaqarası” rolu olmuşdur. Belə ki, “Azərbaycan Beynəlxalq Bankı” ASC-nin də auditini son on ilin müxtəlif dövrlərində “Deloitte&Touche”, “KPMG Azərbaycan LTD”, “Praysvoterhaus Kupers Audit Azərbaycan” kimi məşhur audit təşkilatları aparmışdır. Dünya təcrübəsindən və ölkənin mövcud vəziyyətindən çıxış edərək belə bir baxışı irəli sürmək məqsədəuyğun olar: Milli audit bazarının müasir tələblərə uyğun təşkili, tənzimlənməsi və bu bazarda sağlam rəqabət mühitinin yaradılması ilə bağlı daha kəskin tədbirlərin həyata keçirilməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir.

Auditin təşkili və inkişaf təcrübəsi beynəlxalq təcrübəyə əsaslanaraq, müxtəlif ölkələrdə, o cümlədən Azərbaycanda da öz xüsusiyyətlərinə malikdir. O, hər bir ölkənin dövlət quruluşunun spesifikliyini və iqtisadi inkişaf səviyyəsinin milli ənənələrini də nəzərə alır. Postsovet məkanında audit xidmətinin inkişafında qanunvericilik və normativ-hüquqi bazanın yaradılması əsas rol oynamışdır. MDB ölkələrində auditor xidmətinin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarını dördmərthələli səviyyə üzrə qiymətləndirmək məqsədəuyğundur.

Auditin hüquqi əsaslarının birinci mərhələsini audit xidmətinin tənzimlənməsi ilə bağlı qanun da daxil olmaqla, bu xidmətin tənzimlənməsinə yönəlmiş müxtəlif qanunvericilik aktları, o cümlədən Mülki və Vergi Məcəlləsi, sahəvi qanunlar təşkil edir. Xidmət haqqında qanun başlıca sahəvi qanunvericilik sənədi olmaqla, auditin

təşkili və tənzimlənməsi prosedurlarını, bu sahədə dövlət (mərkəzi) nəzarətinin həyata keçirilmə mexanizmini, auditin aparılmasına olan tələb və məsuliyyətin əsas müddəalarını özündə əks etdirir. Auditin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarının ikinci mərhələsini xidmətin təşkili və tənzimlənməsinin konkret istiqamətlərini müəyyənləşdirən mərkəzi hakimiyyət orqanı, Nazirlər Kabineti tərəfindən qəbul edilən hüquqi-normativ sənədlər səciyyələndirir (lisenziyalaşdırma, məcburi auditin subyektlərinin müəyyənləşdirilməsi və digər müvafiq normativ sənədlər). Bu yönümlü hüquqi-normativ sənədlər auditor xidmətinin təşkilinin, xidmət bazarında tərəflər arasında münasibətlərin tənzimlənməsinin konkret məqam və prosedur qaydalarını müəyyən edir. Xidmətin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarının üçüncü mərhələsini bu sahədə mövcud olan normativ-metodoloji baza, standartlar, məsul icra orqanı tərəfindən qəbul edilən qərarlar, reqlamentləyici normativ sənədlər formalaşdırır. Müvafiq metodoloji bazanın, standartların əsas məqsədi auditin aparılma prosedurunun norma və qaydalarının müəyyənləşdirilməsi, xidmətin aparılmasına nəzarətin təşkili ilə bağlı keyfiyyət meyarlarının dəqiqləşdirilməsi, audit subyektləri ilə audit obyektləri arasında münasibətlərin tənzimlənməsinin təmin edilməsidir.

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

Postsovet ölkələrində audit xidmətinin inkişafı sahəsindəki mövcud vəziyyət öz fərqli xüsusiyyətləri ilə seçilir. Tədqiqat məqsədilə Rusiya, Ukrayna, Qazaxıstan, Litva, Gürcüstan, Qırğızıstan, Özbəkistan Respublikalarının audit təcrübəsini tədqiq etmək məqsədəuyğun olmuşdur. Auditin hüquqi-normativ bazasının inkişaf səviyyəsi və tənzimləmə mexanizminin (dövlət, ictimai) təkmilliyi nəzərə alınmaqla, bu ölkələri aşağıdakı qruplar üzrə sistemləşdirmək məqsədəuyğundur:

- I qrup - Litva Respublikası (yüksək inkişaf səviyyəsi ilə seçilir)

- II qrup - Rusiya Federasiyası, Ukrayna və Qazaxıstan Respublikaları (orta inkişaf səviyyəsinə malikdir)
- III qrup - Gürcüstan və Qırğızstan Respublikaları (kafi inkişaf səviyyəsinə görə fərqlənir)
- IV qrup - Özbəkistan və Belarus Respublikaları (zəif inkişaf səviyyəsi ilə seçilir)

MDB ölkələri ilə inkişaf etmiş ölkələrin audit təcrübəsində köklü fərqlər mövcuddur və bu fərqlər özünü bir çox meyarlar üzrə göstərir. Bu ölkələrdə audit son 30 il ərzində formalaşmış və onun yaranma səbəbi yuxarıdan aşağıya doğru yönəlməsi (dövlət və hökumət orqanlarının qəbul etdiyi hüquqi-normativ sənədlər əsasında) ilə müşahidə olunur. Məhz belə formalaşma prosesində auditin tam inkişafı üçün zəruri bazar tələbləri kifayət qədər nəzərə alınmadığından, bu xidmətin mahiyyəti və əhəmiyyəti cəmiyyətdə lazımi qədər qiymətləndirilmir.

8. Azərbaycanın audit xidmət bazarının inkişafı xarici audit təşkilatlarının hesabına baş verməkdədir.

Azərbaycanda son on ildə bir çox sahələrdə olduğu kimi audit xidmət bazarında da müsbət inkişaf meyilləri nəzərə çarpmışdır. 2010-cu illə müqayisədə 2018-ci ildə audit xidmətinin həcmi 2,3 dəfə artmaqla 59 milyon manat təşkil etmişdir. Xidmət bazarında yerinə yetirilmiş müqavilə xidmətlərinin orta dəyərində də artım səviyyəsi baş vermiş, müqayisə olunan dövrdə orta müqavilə dəyəri 9028 manatdan 15062 manatadək yüksəlmişdir (1,7 dəfə). Fəaliyyət göstərən audit təşkilatlarının sayı 2010-cu illə müqayisədə 2018-ci ildə 2,5 dəfə, sərbəst auditorların sayı isə 1,5 dəfə artmışdır²⁷. Bu xidmət bazarında könüllü auditin payı hələ ki, aşağı səviyyədə qalmaqdadır. Belə ki, göstərilmiş audit xidmətlərinin tərkibində məcburi auditin payı daha yüksək olmaqla - 71% olduğu halda, könüllü auditin payı – 29% təşkil etməkdədir²⁸. Tədqiqatlar deməyə əsas verir ki, ölkənin xidmət bazarında yerli audit təşkilatlarının və sərbəst auditorların fəaliyyəti kifayət qədər inkişafı ilə nəzərə çarpmır. Belə ki, 2012-2018-ci illər ərzində icra olunmuş müqavilələrin ümumi həcmində yerli audit təşkilatlarının və sərbəst

²⁷ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/>

²⁸ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/>

auditorların payı 10-15% səviyyəsində (yerli auditor təşkilatları 10%, sərbəst auditorlar 5%) dəyişdiyi halda, xarici audit təşkilatları üzrə bu göstərici 85-90% səviyyəsində olması ilə müşahidə edilmişdir.

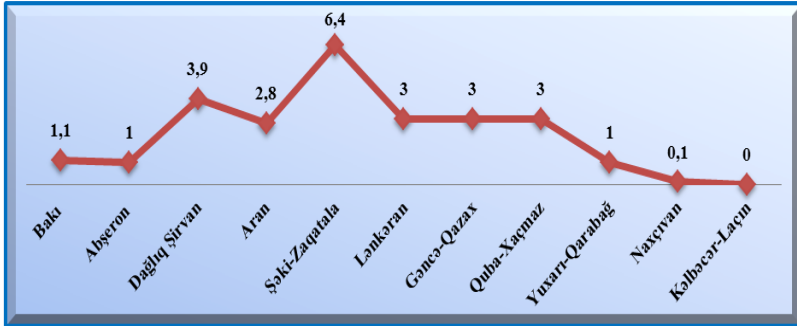
Auditorlara düşən xidmətin həcmi (bir auditora) onların fəaliyyətinin təşkilinin təşkilati-hüquqi forması baxımından kifayət qədər fərqlənməkdədir. 2010-cu illə müqayisədə 2018-ci ildə xarici audit təşkilatlarının filial və nümayəndəliklərində bir auditora düşən xidmətin həcmi 3,8 dəfə artmaqla – 4345 manat, xarici hüquqi şəxslərin ticarət nişanından istifadə edən audit təşkilatlarında isə bir auditora düşən xidmətlərin həcmi 2 dəfəyə yaxın azalmaqla - 324 manat təşkil etmişdir²⁹. Lakin, müvafiq dövr ərzində yerli audit təşkilatlarında bir auditora düşən xidmətin həcmi 9 manat yüksəlməklə - 79 manat, sərbəst auditorlarda isə cəmi 1 manat artmaqla – 41 manat səviyyəsində olmuşdur .

Ölkədə audit xidmətinin əsas və aparıcı növü hesab olunan məcburi audit kifayət qədər inkişaf səviyyəsi ilə fərqlənsə də, lakin bu xidmət sahəsinin təşkili və əhatə sferası hələ ki, qanəedici səviyyədə deyildir. Çünki, qanunvericiliklə məcburi auditin subyektləri sayılan çoxsaylı müəssisə, təşkilat və təsərrüfat subyektləri üzrə bu xidmətdən yayınma halları yüksəkdir. 2010-cu ildə mövcud qanunvericiliklə audiddən keçməli olan 2679 bələdiyyə orqanının 50%-i, 1570 səhmdar cəmiyyətinin 18%-i, 23298 Məhdud Məsuliyyətli Cəmiyyətin 2%-i, 1609 xarici investisiyalı müəssisələrin, onların filial nümayəndəliklərinin 26%-i, 47 sığorta təşkilatının 62%-i, 234 birgə müəssisənin 13%-i, 192 bank və kredit təşkilatının 54%-i bu xidmətdən yayınmışlar³⁰. Müvafiq dövrdə məcburi audiddən keçməli olan subyektlərin yalnız 7%-i bu xidmətdən istifadə etmişdir. On dövrdə isə, bu sahədəki vəziyyət müəyyən dəyişikliklər ilə müşahidə edilmişdir. Belə ki, 2017-ci il ərzində ölkə üzrə 67507 məcburi audit obyektindən 2134-ü (3,2%), 2018-ci ildə isə 47286 məcburi audit obyektindən 3142-si (6,6%) audiddən keçmişdir. 2017-2018-ci illər müqayisə edildikdə məcburi audiddən keçən təsərrüfat subyektlərinin sayında 3,5% artım nəzərə çarpmışdır. Məcburi audiddən keçməli subyektlər üzrə audiddən yayınmalar iqtisadi regionlar üzrə öz fərqliliyi ilə nəzərə çarpmışdır. Çünki, məcburi audiddən keçməli olan subyektlərin

²⁹ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/>

³⁰ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/>

daha çox hissəsi Bakıda qeydiyyatdan keçib və burada da fəaliyyət göstərməkdədir. Lakin, məcburi auditdən yayınma halları elə paytaxtda da yüksək olaraq qalmaqdadır və bu baxışı tərəfimizdən aparılan tədqiqatlar da göstərməkdədir. Regionlarda məcburi audit subyektlərinin auditdən keçməsinə aşağıdakı diaqramda daha aydın şəkildə xarakterizə etmək mümkündür.



Qrafik 1. Məcburi audit subyektlərinin regionlar üzrə auditdən keçmə səviyyəsi (%). Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/>

9. Aparılan tədqiqatlar ökadə auditin daha yüksək inkişafına ehtiyac olduğunu göstərir.

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası ilə AMEA İqtisadiyyat İnstitutu tərəfindən aparılan birgə sorğunun (01.08.-01.10. 2018-ci il tarixlərində) nəticələri audit xidmət bazarının inkişafı baxımından vacib istiqamətlərin üzə çıxarılmasında mühüm rol oynamışdır. Azərbaycan Respublikasında audit xidmət bazarının təşkili və inkişafı ilə bağlı aparılan sorğu və tədqiqatın nəticələri aşağıdakı baxışları irəli sürməyə əsas verir³¹:

- ✓ Audit xidmətinin inkişafında əvvəlki dövrlərdə olduğu kimi daha çox məcburi audit üstünlük təşkil etməkdədir.
- ✓ Audit xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi zərurəti qalmaqdadır.
- ✓ Auditorların tövsiyələrinin maraqlı tərəflər üçün praktik

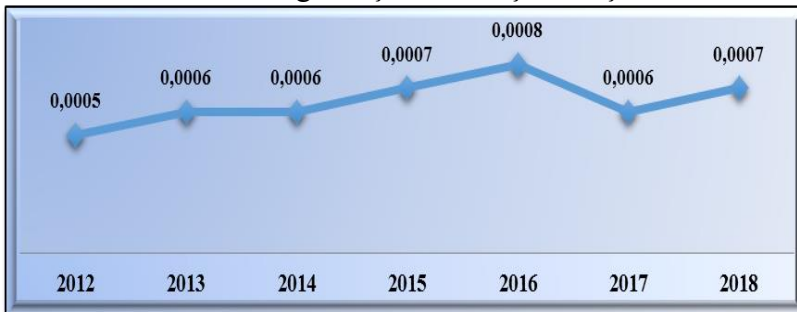
³¹ Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası və AMEA İqtisadiyyat İnstitutu tərəfindən “Azərbaycanda auditor xidmətinin müasir vəziyyəti və inkişaf istiqamətləri” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair icmal-təhlil. Bakı, 2019. <https://audit.gov.az/>

əhəmiyyətliyinə nail olunmasına diqqətin artırılması xüsusi aktualıq kəsb etməkdədir.

- ✓ Auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin artırılmasına, onların peşəixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsinə ciddi ehtiyac vardır.
- ✓ Xidmət bazarında məsləhət-konsaltinq xidmətlərinin (kənüllü audit) həcmi artırılmalıdır. Xüsusilə də auditə çəkilən xərclər əsas səmərəlilik göstəricisi kimi müəyyən edilib, həm auditin, həm də bu xidmətdən istifadə edənlərin fəaliyyətinin səmərəliliyinin başlıca qiymətləndirmə vasitəsi olmalıdır.

10. Azərbaycanda iqtisadiyyata və təsərrüfat subyektlərinə düşən audit yükünün səviyyəsi aşağıdır.

Metodoloji araşdırmalarımızın əsasında Azərbaycan Respublikasında audit yükünü müəyyən etmək mümkündür. Audit yükünün ilkin olaraq makroiqtisadi baxımdan qiymətləndirilməsi məqsədəuyğun hesab olunmalıdır. Audit yükünün ÜDM-də olan çəkisini müvafiq illər üzrə aşağıdakı qrafikdəki kimi müəyyən etmək mümkündür. Qrafikdən göründüyü kimi, ÜDM-ə düşən audit yükünün çəkisi çox cüziliyi ilə nəzərə çarpır. 2012-ci ildə bu yük ÜDM-in 0,0005%-ni təşkil etmişdirsə, 2018-ci ildə çox az, yəni 0,0002% artmaqla 0,0007% səviyyəsinə qalxmışdır. Belə vəziyyət müvafiq dövrlər ərzində ÜDM-in 1,4 dəfə, audit xidmətlərinin həcmninə isə 2 dəfə artdığı bir şəraitdə baş vermişdir³².



Qrafik 2. ÜDM-ə düşən audit yükünün çəkisi (%).

Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

³² Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

Aparadığımız metodoloji tədqiqat əsasında qeyri-neft ÜDM-inə düşən audit yükünü də aşağıdakı kimi qiymətləndirmək olar. Aşağıdakı qrafikdən görüldüyü kimi ÜDM-ə nisbətən, qeyri-ÜDM-ə düşən audit yükünün çəkisi nisbətən yüksəkliyi ilə diqqəti cəlb edir, lakin yenə də bu yükü hələ qanəedici səviyyədə qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Belə ki, 2012-ci ildə qeyri-neft ÜDM-inə düşən audit yükünün çəkisi 0,001% təşkil etdiyi halda 2018-ci ildə bu göstərici cüzi artmaqla 0,002% həddinə yüksəlmişdir. Hesab edirik ki, audiddən keçməli olan sahə və subyektlərə düşən audit yükünün hesablanması da xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Sənaye sahələrinin ümumi mənfəətinə düşən audit yükü də çox kiçik səviyyəsi ilə nəzərə çarpır. Aşağıdakı qrafikdən görüldüyü kimi 2012-ci ildə sənaye sahələrinin ümumi mənfəətinə düşən audit yükü 0,001% təşkil edirdisə, sonrakı dövrlərdə bu göstərici cüzi dəyişməklə, nəhayət, 2018-ci ildə 0,002% həddində olmuşdur³³. Eyni vəziyyət sənaye sahələrinin xalis mənfəətinə görə audit yükündə də müşahidə edilməkdədir. Yəni, xalis mənfəətdə bu göstərici nisbətən yüksək olmalı halda bu baş verməmişdir. Belə ki, 2012-ci ildə sənaye sahələrinin xalis mənfəətinə görə audit yükünün çəkisi 0,001% təşkil etdiyi halda sonrakı illərdə az artmış və 2018-ci ildə bu göstərici 0,002% səviyyəsinə çatmışdır³⁴.



Qrafik 3. Sənaye sahələrinin xalis mənfəətinə görə audit yükünün çəkisi (%).

Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010 -2019
<https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az>.

³³ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

³⁴ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

Mədənçixarma sənayesinin ümumi mənfətinə düşən audit yükünün çəkisi heç də ümumi sənaye sahəsinə düşən audit yükünün çəkisindən ciddi fərqlənmir. 2012-ci ildə bu sahənin ümumi mənfətinə düşən audit yükünün çəkisi 0,002% təşkil etdiyi halda, 2018-ci ildə bu göstərici yalnız 0,001% yüksəlməklə 0,003% həddinə çatmışdır. Oxşar durum mədənçixarma sənayesinin xalis mənfətinə düşən audit yükünün çəkisində də müşahidə edilməkdədir. Yəni, mədənçixarma sənayesinin xalis mənfətinə düşən audit yükünü də aşağı səviyyədə olması kimi qiymətləndirmək mümkündür. Göstərmək lazımdır ki, 2012-ci ildə bu sahənin xalis mənfətinə düşən audit yükünün çəkisi 0,002% təşkil etdiyi halda, 2018-ci ildə bu göstərici yalnız 0,001% artmaqla 0,003% səviyyəsinə çatmışdır³⁵.



Qrafik 4. Mədənçixarma sənayesinin xalis mənfətinə düşən audit yükünün çəkisi (%). Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019.

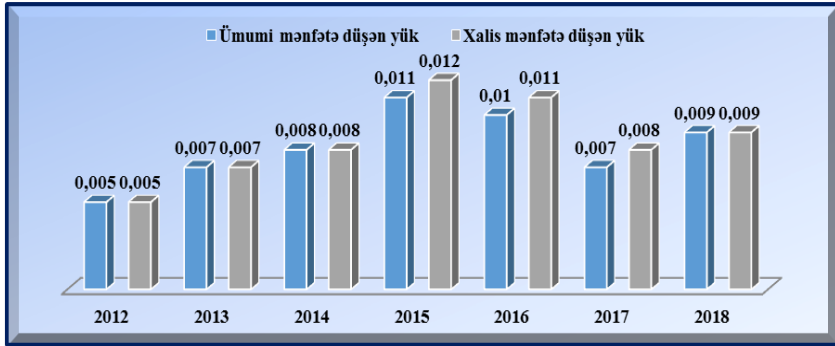
<https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

Emal sənaye sahələri və bu sektorda çalışan müəssisələr daha çox müstəqil auditin subyekti hesab olunmaqdadır. Lakin, təəssüflər olsun ki, bu sahənin gəlirlərində deyil, mənfəətində də audit yükünün çəkisi olduqca aşağıdır. Belə ki, 2012-ci ildə emal sənayesinin istər ümumi, istərsə də xalis mənfətinə düşən audit yükü – 0,005% təşkil etdiyi halda, bu göstərici 2018-ci ildə cəmi 50%-ə yaxın (0,004%) artmaqla – 0,009% səviyyəsində olmuşdur³⁶. Təbii ki, bu dəyişikliyi bir tərəfdən

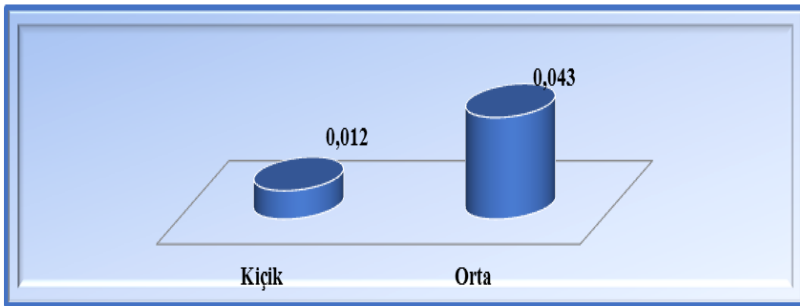
³⁵ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

³⁶ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

müsbət baxımdan qiymətləndirmək olar, lakin emal sənaye müəssisələrinin könüllü audit xidmətlərinə nə qədər ehtiyacı olduğuna diqqət yetirdikdə bu göstərici heç də qanəedici hesab oluna bilməz.



Diaqram 1. Emal sənayesinin mənfəətinə düşən audit yükünün çəkisi (%). Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az>.

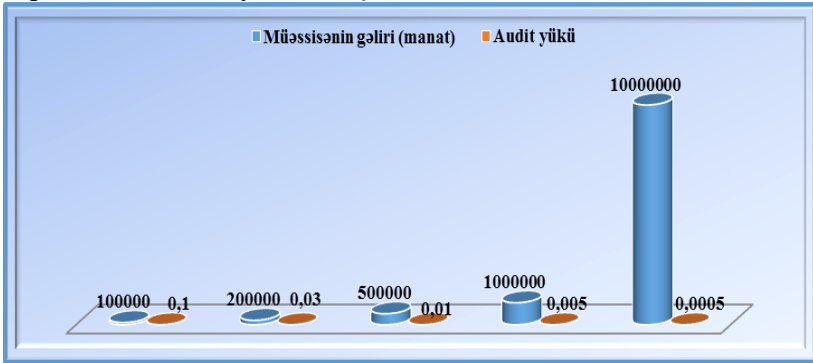


Diaqram 2. Kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərinə düşən audit yükü (%). Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/>; <https://www.stat.gov.az>.

Kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərinin hal-hazırədək audit xidmətindən istifadə səviyyəsini heç də qanəedici səviyyədə qiymətləndirmək mümkün deyildir. Auditin əsas subyektlərindən olan kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərinə düşən audit yükünün çəkisi əvvəlki dövrlərdə olduğu kimi son illərdə də yüksəkliyi ilə fərqlənir. Belə ki, kiçik sahibkarlıq subyektlərinə düşən audit yükü

– 0,012% təşkil etdiyi halda, orta sahibkarlıq subyektlərinə düşən audit yükü nisbətən yüksək olmaqla – 0,043% səviyyəsində özünü göstərməkdədir³⁷.

Ölkədə fəaliyyət göstərən və auditin subyektı olan müxtəlif gəlirli təsərrüfat subyektləri üçün də audit yükünün çəkisini hesablamaq mümkündür. İllik gəlirlilik səviyyəsinə görə fərqlənən, yəni: 10000000 manat, 1000000 manat, 500000 manat, 200000 manat və 100000 manat olmaqla ixtiyari beş təsərrüfat subyektı götürüb, onların illik audit xərclərini 5000 manat müəyyən edək (belə audit xərci audit xidmət bazarı üçün orta göstərici kimi götürülmüşdür). Apardığımız hesablamamızın nəticələri aşağıdakı diaqramda öz əksini tapır. Diaqramdan görüldüyü kimi, audit yükü: 100000 manat illik gəliri olan təsərrüfat subyektı üçün - 0,1%; 200000 manat olan üçün – 0,03%; 500000 manat olan üçün - 0,01%; 1000000 manat olan üçün - 0,005%; 10000000 manat olan üçün isə - 0,0005% təşkil edəcəkdir³⁸. Belə vəziyyətə bir növ xidmət bazarında da, demək olar ki, tez-tez rast gəlinir, həm də görüldüyü kimi, təsərrüfat subyektlərinin illik gəlirləri artdıqca onların audit yükünün çəkisi də azalır.



Diaqram 3. İllik gəlirlərinə görə təsərrüfat subyektlərinə düşən audit yükü arasında fərqlər (%).

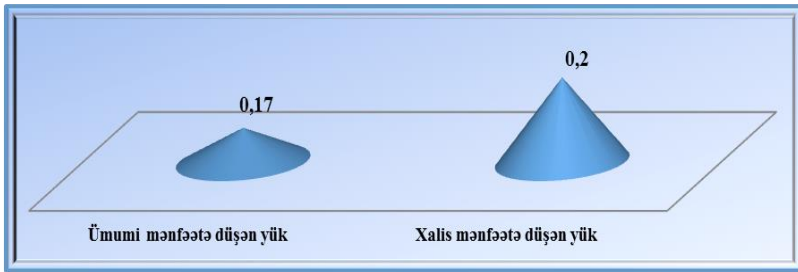
Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az>.

³⁷ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

³⁸ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

Banklar da audit xidmətinin qanunvericiliklə subyektə hesab olunur və demək olar ki, onların auditdən keçmə səviyyəsi 100%-ə bərabərdir. Lakin, ölkədə beynəlxalq təcrübədən fərqli olaraq bankların auditinin aparılmasında daha çox xarici auditor təşkilatları iştirak edirlər. Ölkədə bankların audit yükü öz yüksəkliyi ilə fərqlənir. Belə ki, son on ilin araşdırmaları göstərir ki, bankların ümumi mənfətinə düşən audit yükünün çəkisi - 0,17% təşkil etdiyi halda, onların xalis mənfətinə düşən bu yük cüzi fərqlənməklə - 0,2% həddindədir³⁹.

Eyni vəziyyət maliyyə bazarlarının digər sektorlarında da, yəni sığorta və fond bazarlarında da baş verməkdədir. Aparduğumuz tədqiqatlar göstərir ki, sığorta və fond bazarına düşən audit yükünün çəkisi bank sektoru ilə müqayisədə aşağıdır. Sığorta bazarına düşən audit yükünün çəkisi – 0,081% təşkil etdiyi halda, fond bazarı üzrə bu göstərici daha aşağı olması ilə müşahidə edilir (0,002%)⁴⁰.



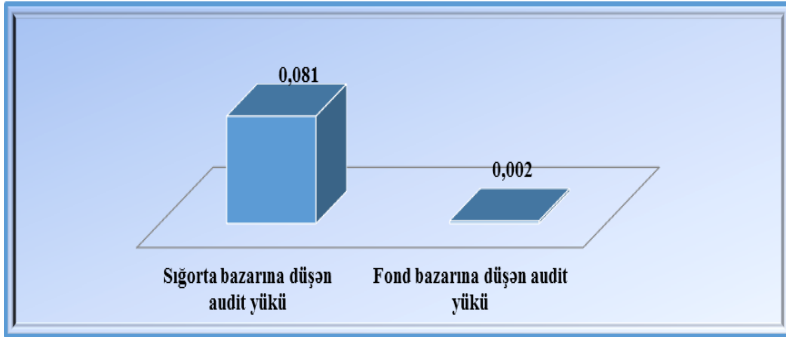
Diaqram 4. Bankların mənfətinə düşən audit yükü (%). Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.cbar.az/assets/3577/Bulleten-2020.mart.pdf>

Mövcud tədqiqatlar bir sıra mühüm məqamları da üzə çıxarmışdır. Tədqiqatlarımız göstərir ki, audit yükü ölkədə sahəvi mənsubiyyətindən asılı olmayaraq fəaliyyət göstərən bütün müəssisələr üçün son beş ildə 0,001-0,002% səviyyəsində olması ilə diqqəti cəlb etməkdədir. Ölkədə aparılan auditlərin əsas hissəsi (88%) xarici audit

³⁹ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

⁴⁰ Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

təşkilatlarının payına düşməkdədir və bu vəziyyət uzun müddətdir ki, cüzi dəyişikliyə uğraması ilə müşahidə edilir. Milli audit xidməti bazarının təşəkkül taparaq inkişaf etdiyi 25 ildən artıq bir dövrdə göstərilmiş audit xidmətlərinin həcminin 80-88%-nin xarici audit təşkilatlarının payına düşməsi göstərir ki, Azərbaycanda yaradılan audit yükünün əsas yaradıcısı məhz xarici auditor təşkilatlarıdır.



Diaqram 5. Sığorta və fond bazarına düşən audit yükünün çəkisi (%).

Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.cbar.az/assets/3577/Bulleten-2020.mart.pdf> .

11.Azərbaycanda auditin iqtisadi səmərəliliyi yüksək səviyyəyə malik deyildir.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin praktik baxımdan qiymətləndirilməsi ilə bağlı müəyyən etdiyimiz metodoloji yanaşmadan istifadə etmək düzgün hesab olunur. Bütün bunlarla yanaşı, məlum olduğu kimi, bu işdə daha geniş və spesifik informasiya bazasının yaradılması zərurəti meydana çıxmışdır. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası ilə birgə aparılan sorğu və ekspert qiymətləndirmələri məhz belə informasiya bazasının yaradılmasına kömək etmişdir. Sorğuda 15 auditor təşkilatının və 10 sərbəst auditorun ilkin informasiya bazası götürülsə də, sonradan müxtəlif metodlarla tədqiqat üçün vacib olan zəngin informasiya bazasının yaradılmasına nail olunmuşdur. Auditin iqtisadi səmərəliliyinin müəyyən edilməsi dörd mühüm göstərici (auditor təşkilatları və sərbəst auditorlar) üzrə hesablanmışdır: mənfəət; iqtisadi səmərəlilik əmsalı; rentabellik səviyyəsi; xidmətin hər vahidinə düşən xərc.

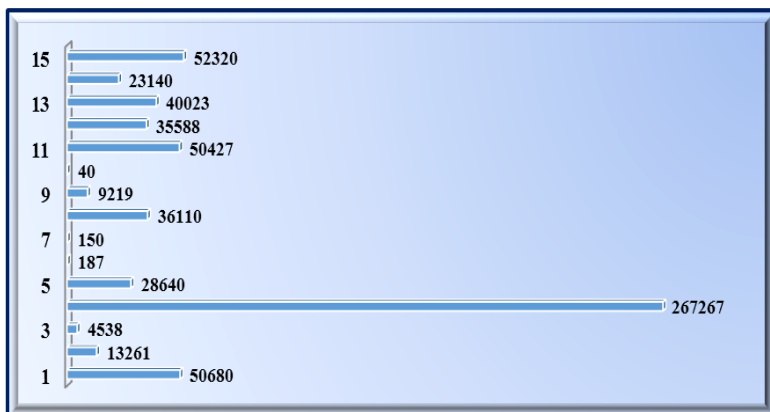


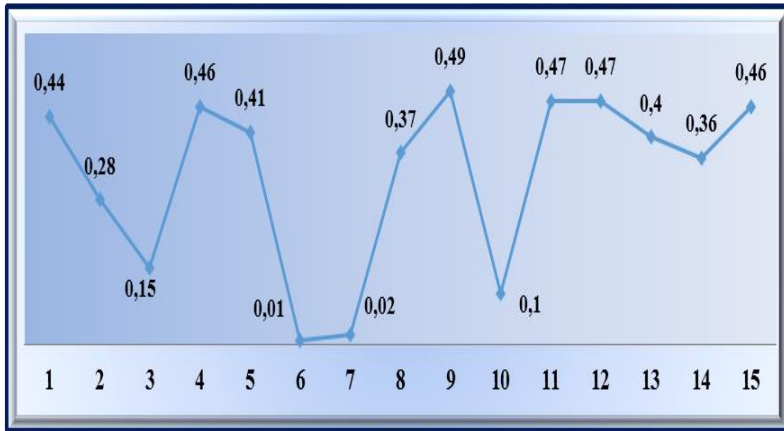
Diagram 6. Audit təşkilatlarının mənfəəti (manat) Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Audit təşkilatlarında mənfəətin səviyyəsi öz dəyişkənliyi ilə nəzərə çarpır. Belə ki, bu göstərici arasında üç başlıca səviyyə müşahidə edilməkdədir: ən kiçik hədd – 40, 150 və 187 manat; orta hədd – 4558 və 9219 manat; ən yaxşı hədd – 10000-60000 manat; ən yüksək hədd - 267267 manat. Tədqiqat göstərir ki, audit təşkilatlarının 20%-nin mənfəəti 200 manatı keçmir və bu təşkilatların 74%-nin mənfəəti 10000-60000 manat arası dəyişməsi ilə müşahidə olunur, yalnız bir təşkilatın mənfəəti daha yüksəkliyi ilə (267267 manat) nəzərə çarpır⁴¹.

Audit təşkilatlarının iqtisadi səmərəlilik əmsalını eyni baxımdan qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Ümumilikdə, sənaye və bir sıra xidmət sahələrində fəaliyyət göstərən müəssisə və təsərrüfat subyektləri ilə müqayisədə audit təşkilatlarının iqtisadi səmərəlilik səviyyəsi və əmsalı qənaətbəxş hesab oluna bilər. Lakin, tədqiqat apardığımız sahədə audit təşkilatlarının ən yüksək səmərəlilik əmsalı: 0,36 – 0,49 arasında dəyişir (1, 4, 5, 8, 9, 11, 12, 13, 14 və 15-ci audit təşkilatları üzrə). 2-ci audit təşkilatında bu

⁴¹ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

göstərici – 0,28-dir ki, bu da orta həd hesab olunur. Yalnız üç audit təşkilatında (3, 6, 7, 10 audit təşkilatları üzrə) bu göstərici kiçik olmaqla, 0,15, 0,01, 0,02 və 0,1 həddindədir⁴².

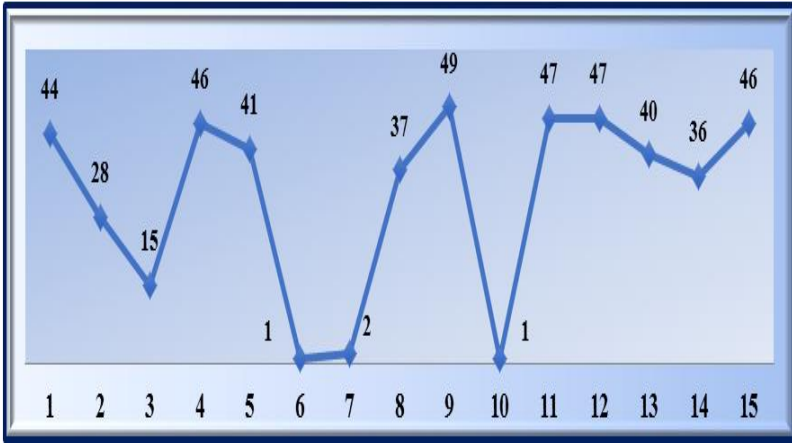


Qrafik 5. Audit təşkilatlarının iqtisadi səmərəlilik əmsalı. Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Audit təşkilatlarının rentabellik səviyyəsi də müxtəlifliyi ilə nəzərə çarpır və bu göstərici 1% ilə 49% arası dəyişir. Yəni, ən aşağı, orta və yuxarı rentabellik səviyyəsinə malik audit təşkilatlarının xidmət bazarında mövcudluğu özünü göstərir. Göstərmək lazımdır ki, 6-cı (1%), 7-ci (2%) və 10-cu (1%) audit təşkilatlarının rentabellik səviyyəsi ən aşağı göstəriciyə malikdir. 2-ci (28%) və 3-cü (15%) audit təşkilatlarının rentabellik göstəricisini orta qiymətləndirmək mümkündür və bu, ölkənin iqtisadiyyat sahələri üzrə mövcud olan rentabellik göstəricisinə (10-28%) yaxınlıq da təşkil edir. Lakin, qalan 10 audit təşkilatının rentabellik göstəricisi 36%-49% arası dəyişməklə digər audit təşkilatlarının müvafiq göstəricisindən yüksəkliyi ilə nəzərə çarpır⁴³.

⁴² Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

⁴³ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən

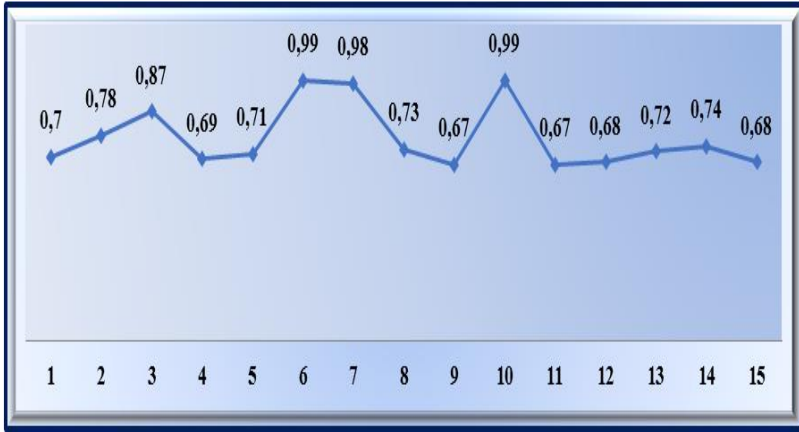


Qrafik 6. Audit təşkilatlarının rentabellik səviyyəsi (%). Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Tədqiqatlar göstərir ki, audit təşkilatlarında xidmətin hər manatına düşən xərc belə xidmət üçün yüksək hesab oluna bilər. Belə ki, bu təşkilatlar digər iqtisadiyyat sahələrindən (sənaye, kənd təsərrüfatı, turizm, maliyyə bazarları) fərqli olaraq iri kapital qoyuluşuna, əsas vəsaitə və dövriyyə vəsaitinə malik deyildir. Yəni, Azərbaycanda prinsipcə auditin xərc tutumunu artıracaq maddi və qeyri-maddi xərclər yüksək deyildir. Lakin, bütün bu amillərə baxmayaraq, audit təşkilatlarında xidmətin hər manatına düşən xərc 0,67-0,99 manat arası dəyişməsi ilə özünü göstərir. Tədqiqatlarımız deməyə əsas verir ki, audit təşkilatları 1 manat xidmətin göstərilməsi üçün orta hesabla 0,83 manat (83 qəpik) xərc çəkirlər. Mövcud vəziyyətin yaranmasına isə daha çox əməkhaqqı və sosial ödəmə (50%) təsir göstərir⁴⁴. Təbii ki, bu xərc strukturunda vergi ödəməsi, icarə haqqı, nəqliyyat, kommunal və rabitə kimi xidmətlərin payı da az deyildir.

olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

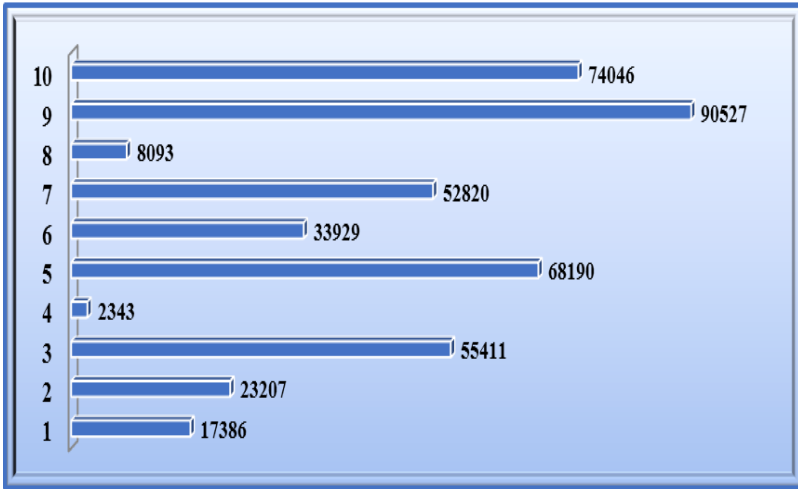
⁴⁴ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.



Qrafik 7. Audit təşkilatlarında xidmətin hər manatına düşən xərc (manat). Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Audit təşkilatları ilə müqayisədə sərbəst auditorların iqtisadi səmərəlilik üzrə əksər göstəriciləri daha yüksəkliyi ilə müşahidə olunur (diqram 4.4.2). Belə ki, mənfəət göstəricisinin ən aşağı həddi 4-cü (2343 manat) və 8-ci (8093 manat) sərbəst auditorlarda müşahidə olunur. 1-ci (17386 manat), 2-ci (23207 manat) və 6-cı (33929 manat) sərbəst auditorların mənfəət göstəricisini mahiyyət baxımından orta səviyyə üzrə qiymətləndirmək mümkündür. Ən yüksək mənfəət göstəricisinə 3-cü (55411 manat), 5-ci (68190 manat), 7-ci (52820 manat), 9-cu (90527 manat) və 10-cu (74046 manat) sərbəst auditorlar malikdirlər. Ümumilikdə isə, mənfəət göstəricisinə görə 50% sərbəst auditorun mənfəət göstəricisinin yüksək, 30%-inin orta və 20%-inin aşağı olması ilə diqqəti cəlb edir. Audit təşkilatları üzrə isə bu göstərici 20% (aşağı), 13% (orta) və 67% (yüksək) olması ilə müşahidə olunur. Ümumilikdə isə, sərbəst auditorların ən aşağı orta mənfəət göstəricisi audit təşkilatları üzrə müvafiq göstəricidən 41 dəfə yüksəkdir⁴⁵.

⁴⁵ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil

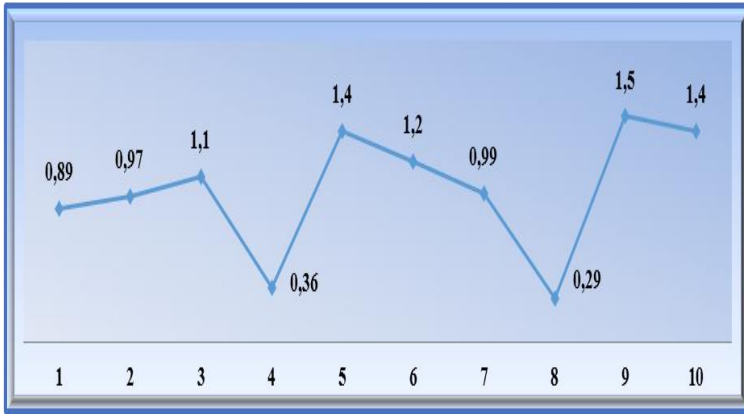


Diaqram 7. Sərbəst auditorların mənfəəti (manat). Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Tədqiqatlarımız göstərir ki, sərbəst auditorların iqtisadi səmərəlilik əmsalı həm audit təşkilatları, həm də iqtisadiyyat sahələri ilə müqayisədə yüksək qiymətləndirilə bilər. Maraqlı məqam ondan ibarətdir ki, yalnız iki sərbəst auditorun (4-cü - 0,36 və 8-ci - 0,29) iqtisadi səmərəlilik əmsalı aşağıdır, lakin bu, audit təşkilatları ilə müqayisədə bir o qədər də aşağı göstərici hesab oluna bilməz. 1-ci (0,89), 2-ci (0,97), 3-cü (1,1), 5-ci (1,4), 6-cı (1,2), 7-ci (0,99), 9-cu (1,5) və 10-cu (1,4) sərbəst auditor təşkilatlarının iqtisadi səmərəlilik əmsalı yüksək hesab olunur [13; 14; 245]. Belə ki, bu auditorların əksər müvafiq göstəricisi 1-ə yaxınlaşır və bəziləri isə 1-i keçir. Müqayisə üçün göstərmək lazımdır ki, sərbəst auditorların orta iqtisadi səmərəlilik əmsalı göstəricisi audit təşkilatlarının müvafiq göstəricisindən 1,3 dəfə yüksəkdir⁴⁶.

(qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

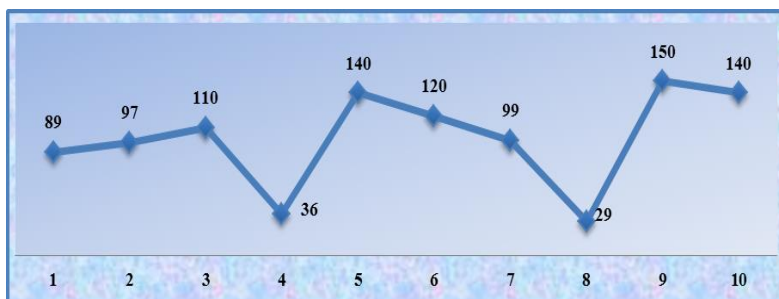
⁴⁶Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.



Qrafik 8. Sərbəst auditorların iqtisadi səmərəlilik əmsalı. Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Sərbəst auditorların rentabellik səviyyəsi göstəricisi də audit təşkilatları və bir çox iqtisadiyyat sahələri ilə müqayisədə öz yüksəkliyi ilə müşahidə olunmaqdadır. Belə ki, yalnız iki sərbəst auditorun - 4-cü (36%) və 8-ci (29%) - rentabellik səviyyəsi aşağıdır, lakin bu göstərici istər audit təşkilatları, istərsə də iqtisadiyyat üzrə müvafiq göstərici ilə müqayisədə bir o qədər də aşağı hesab oluna bilməz. Tədqiqatlar göstərir ki, 1-ci (89%), 2-ci (97%), 3-cü (110%), 5-ci (140%), 6-cı (120%), 7-ci (99%), 9-cu (150%) və 10-cu (140%) sərbəst auditorun rentabellik səviyyəsi göstəricisi yüksəkdir [13; 14; 245]. Yəni, araşdırma obyektini olan 80% sərbəst auditorun rentabellik göstəricisinin ən aşağısı – 89%, ən yuxarısı isə 150% səviyyəsindədir. Təbii ki, ümumilikdə sərbəst auditorlar üzrə bu göstəricini müsbət qiymətləndirmək olar. Sərbəst auditorların orta rentabellik səviyyəsi göstəricisi audit təşkilatlarının müvafiq göstəricisindən 5 dəfə yüksəkliyi ilə müşahidə olunur⁴⁷.

⁴⁷ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.



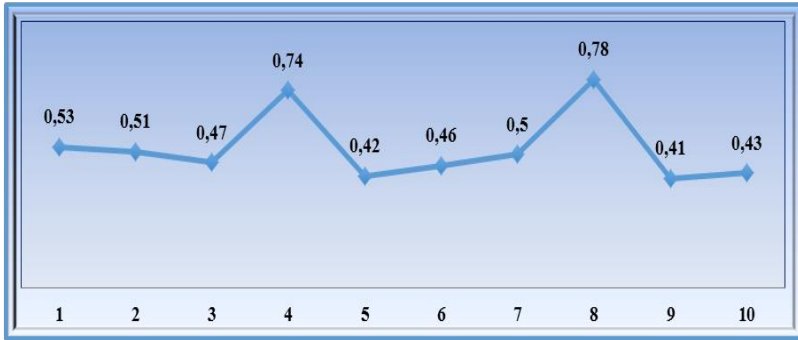
Qrafik 9. Sərbəst auditorların rentabellik səviyyəsi (%).

Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Sərbəst auditorların xidmətinin hər manatına çəkilən xərc də müsbət baxımdan qiymətləndirilə bilər. Belə ki, bu göstərici həm audit təşkilatları, həm də bir çox iqtisadiyyat sahələri üzrə müvafiq göstərici ilə müqayisədə öz yüksəkliyi ilə fərqlənir. Qeyd etmək lazımdır ki, yalnız 4-cü (0,74 manat) və 8-ci (0,78 manat) sərbəst auditorlarda xidmətin hər manatına düşən xərc yüksək hesab olunur. Digər sərbəst auditorlarda isə bu göstərici 0,41 manat ilə 0,52 manat arası dəyişir. Sərbəst auditorların xidmətin hər manatına düşən orta xərc göstəricisi audit təşkilatlarının müvafiq göstəricisindən 1,5 dəfə yüksəkliyi ilə nəzərə çarpır⁴⁸.

Tədqiqatlar deməyə əsas verir ki, əksər xərclər baxımından sərbəst auditorlarla audit təşkilatları arasında müəyyən yaxınlıq mövcuddur (icarə haqqı, nəqliyyat, kommunal, rabitə). Sərbəst auditorların iqtisadi səmərəlilik göstəricilərinin yüksək olmasına təsir edən əsas amil onların əməkhaqqı və sosial ödəmələrinin olmamasıdır. Belə ki, xidmətin həcmi çox olduqda sərbəst auditorlar müqavilə əsasında digər mütəxəssis (fiziki şəxs) cəlb edirlər ki, onlara olan ödəmələrin məbləği həm yüksək olmur (500-1000 manat arası), həm də vergi, sosial ödəmələr də həmin mütəxəssislərin özləri tərəfindən həyata keçirilir.

⁴⁸ Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

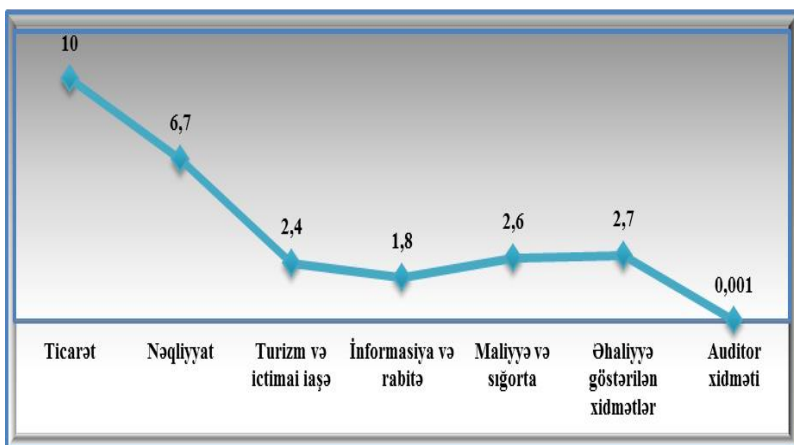


Qrafik 10. Sərbəst auditorlarda xidmətin hər manatına düşən xərc (manat). Mənbə: Azərbaycan Respublikasında “audit xidmət bazarının səmərəliliyinin müəyyən olunması” mövzusunda keçirilmiş sorğunun nəticələrinə dair təhlil (qiymətləndirmə). Bakı, 2019.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin artırılması həm də vergi cinayətlərinin azalması ilə bağlıdır. Rəsmi statistikaya görə ölkədə vergi cinayətlərinin səviyyəsinin iqtisadi cinayətkarlıqda hələ yüksək olaraq qalması narahatdoğurucu hal kimi qiymətləndirilməlidir. Belə yanaşma həm də audit xidmətlərinin səmərəliliyinin artırılmasına ciddi ehtiyacın olmasını da sübut etməkdədir. 2010-cu illə müqayisədə 2017-ci ildə qeydə alınmış iqtisadi cinayətlərdə vergidən yayınma hallarının səviyyəsi 1,3 dəfə azalsa da, aşağıdakı qrafikdən görüldüyü kimi hələ onların səviyyəsi 50%-ə yaxındır⁴⁹. Audit xidmətinin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi həm də bu sahənin ölkənin başlıca makroiqtisadi göstəricilərindən olan ÜDM-in yaradılmasında onun iştirak səviyyəsinin müəyyən olunması ilə bağlı olmalıdır. Belə ki, ÜDM-in yaradılmasında xidmət sektorunun payı heç də azlığı ilə müşahidə olunmur. ÜDM-dəki təşkilində ticarət sahəsinin payı - 10%, nəqliyyatın - 6,7%, turizm və ictimai iaşə sektorunun - 2,4%, informasiya və rabitə xidmətlərinin - 1,8%, maliyyə və sığorta fəaliyyətinin - 2,6%, əhaliyə göstərilən xidmətlərin - 2,7% təşkil etdiyi halda, audit xidməti üzrə bu göstərici 25 ilə yaxındır ki, 0,001% səviyyəsini aşmır⁵⁰.

⁴⁹ <https://finans.az/xeber/vergi-cinayetleri-toreden-23-sexs-baresinde-hebs-edilib.html>; <https://www.stat.gov.az>.

⁵⁰ <http://www.audit.gov.az>; <https://www.stat.gov.az>.



Qrafik 11. Xidmət sektorlarının ÜDM-in yaradılmasındakı iştirak payı (%) Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

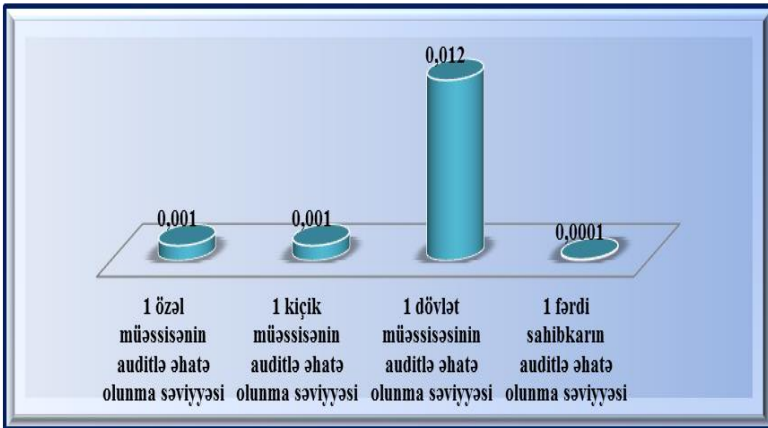
Audit xidməti ölkədə göstərilən ödənişli xidmətlərin içində ən az payı ilə seçilməkdədir. Belə ki, ödənişli xidmətlərin tərkibində audit xidmətinin payı – 0,01% təşkil edir və bu xidmətlərin tərkibində audit xidməti sonuncu yerdə qərarlaşmaqdadır⁵¹ . Tədqiqatlar göstərir ki, əhalinin hər nəfərinə düşən ödənişli xidmətlərin həcmi göstəricisinə görə də audit xidməti öz zəif mövqeyi ilə fərqlənir. Belə ki, əhalinin hər nəfərinə düşən audit xidmətlərinin həcmi 5,9 manat təşkil edir və göstərmək lazımdır ki, bu sırada idman və bədən tərbiyyəsi xidmətlərinin həcmi belə audit xidmətlərindən 1,4 dəfə yüksək olması ilə müşahidə edilir. Ölkə əhalisinin audit xidmətləri haqqındakı bilikləri və bu sahəyə müraciətləri də müsbət qiymətləndirilə bilməz. Çünki, bu sahənin fəaliyyət göstərdiyi müddət ərzində audit xidmətlərinin əhalinin gəlirlərindəki payı - 0,001% -dən də azdır⁵².

Mövcud vəziyyət belə bir baxışı irəli sürməyə əsas verir ki, audit xidməti ölkədə ən zəif inkişaf etməsi ilə yanaşı, həm də ölkə iqtisadi inkişafında nəzərəcarpacaq pola malik deyildir. Digər bir

⁵¹ <http://www.audit.gov.az>; <https://www.stat.gov.az>.

⁵² <http://www.audit.gov.az>; <https://www.stat.gov.az>.

mühüm iqtisadi göstərici kimi ölkədə kapital-investisiya qoyuluşlarındakı auditin iştirak səviyyəsinin qiymətləndirilməsində qanəedici fikir formalaşdırmağa əsas vermir. Tədqiqatlarımız göstərir ki, auditin ölkədə təşəkkül taparaq inkişaf etdiyi kifayət qədər dövr ərzində əsas kapitalla investisiya qoyuluşlarında audit xidmətinin payı 0,002% səviyyəsini keçməməkdədir. Belə durum mövcud sahədə olan göstəricilərin şəffaflığı və düzgünlüyü ilə bağlı fikirlərin obyektivliyinə kölgə salmış olur. Azərbaycanda müəssisə və təsərrüfat subyektlərinin audit xidmətləri ilə əhatə olunmasının aşağı səviyyəsini digər bir faktla da sübut etmək mümkündür. Belə ki, bir özəl müəssisəyə düşən audit xidmətlərinin həcmi 393 manat təşkil etdiyi halda, bu göstərici bir kiçik müəssisə üzrə - 434 manat, bir dövlət müəssisəsi üzrə - 4163 manat, bir fərdi sahibkar üzrə - 54 manat səviyyəsindədir⁵³. Azərbaycanda fəaliyyət göstərən bir özəl müəssisənin auditlə əhatə olunma səviyyəsi - 0,001% təşkil etdiyi halda, bu göstərici bir kiçik müəssisə üzrə - 0,001%, bir dövlət müəssisəsi üzrə - 0,012%, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan bir fərdi şəxs üzrə - 0,0001% səviyyəsindədir⁵⁴.



Diaqram 8. Fiziki və hüquqi şəxslərin auditlə əhatə olunma səviyyəsi (subyektlərə düşən audit qurumlarının sayı). Mənbə: Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2019. <https://audit.gov.az/> ; <https://www.stat.gov.az> .

⁵³ <http://www.audit.gov.az>; <https://www.stat.gov.az>.

⁵⁴ <http://www.audit.gov.az>; <https://www.stat.gov.az>.

Ölkədə auditin inkişaf etdiyi dövr ərzində xidmət bazarında rəqabət sahəsindəki vəziyyəti də müsbət baxımdan qiymətləndirmək olmaz. Belə ki, bu bazarda uzun müddətdir ki, əsas üsütnlük sırf xarici audit təşkilatlarına məxsusdur (85-90%). Xidmət bazarında yerli audit təşkilatlarının və sərbəst auditorların göstəriciləri hələ ki, yüksək nəticələri ilə müşahidə edilmir. Belə ki, digər bazarlar və xidmət sahələri ilə müqayisədə (maliyyə, bir sıra xidmət bazarları və s.) audit xidmətinin inkişafı çox kiçik göstəricilərə malik olması ilə nəzərə çarpır.

12. Audit sahəsində qiymət siyasətinin təkmilləşdirilməsi xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin qorunmasını təmin edir.

Audit xidməti bazarının təşkili və inkişafında qiymət amilinin rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Audit xidməti bazarında qiymətin yaranmasında əsas götürülməli olan istiqamətlərə aşağıdakılar aid olunmalıdır:

- ⇒ Sifarişçi subyekt üçün göstərilən xidmətin əhəmiyyəti və qiyməti.
- ⇒ Audit xidmətinin özünüödəmə xərclərinin təmini.
- ⇒ Rəqabət mühitinin qiymət səviyyəsi, xidmət bazarına müqavilə dəyərinin, əməkhaqqı və xidmət haqqının ödənilmə təsirləri.
- ⇒ Audit təşkilatının (sərbəst auditorun) fəaliyyəti və ödənilən xidmət haqları arasında qarşılıqlı əlaqə.
- ⇒ Audit xidmətinin dəyərini formalaşdıran amillərin əsaslılığı.
- ⇒ Sifarişçi təsərrüfat subyektinin ödəmə qabiliyyətliliyinin qiymətləndirilməsi.

Audit təcrübəsində audit və məsləhət yönümlü xidmətlərin formalaşmasında qiymətqoymanın üç əsas metodundan istifadə edilməsi məqsədəuyğun hesab olunmalıdır:

- ⇒ Xidmətlərin göstərilməsi üzrə çəkilməmiş xərclərin uçot metodu (vaxt və digər resurslardan istifadə).
- ⇒ Məsləhət xidməti obyektinin mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsinin uçot metodu.
- ⇒ Kombinə edilmiş metod.

Audit və məsləhət xidməti bazırında əməkhaqqı sisteminin ayrı-

ayrı elementlərinin tərkibini tədqiq etmək, xidmət bazarının tənzimlənməsi baxımından daha məqsədəuyğundur. Beynəlxalq təcrübədə auditor-məsləhət xidməti bazarında vaxtamuzd əməkhaqqı sistemindən istifadə təcrübəsi özünü göstərməkdədir. Vaxtamuzd əməkhaqqı sisteminin ödənişində əsaslandırılmış prosedura xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Audit-məsləhət xidməti firmalarının büdcə layihələrinin ödəniş sistemi ilə bağlı cədvəl nümunələrinin də hazırlanması məqsədəuyğundur. Qeydə alınmış ödəniş sisteminin əsasını müxtəlif səviyyə və dərəcəyə malik auditor və mütəxəssislərin gördüyü işlərin, göstərdiyi xidmətlərin tam həcmi təşkil etməlidir. Audit-məsləhət xidmətinin nəticələrindən asılı olaraq, əmək haqqının ödənilmə sistemi tətbiq olunduqda, bağlanmış müqavilədə xidmətin, işərin görülməsinin həcmi, onun konkret nəticələri və bu nəticələr ilə bağlı ödəniləcək məbləğin istiqamətliliyi müəyyənləşdirilməlidir.

Kombinə edilmiş əməkhaqqı ödəniş sistemi əvvəldə qeyd edilən ödəniş sistemlərini özündə təcəssüm etdirir və bu ödəniş sistemi öz universallığı və müxtəlif şəraitlərə uyğun tətbiq imkanlarının mümkünlüyü ilə fərqlənir. Xüsusilə, xidmət bazarında əməkhaqqının belə ödəniş sistemi bəzən konkret xidmət növləri üzrə geniş tətbiq edilə bilər. Belə xidmətlərə, auditor-məsləhət xidmətlərindən olan hüquqi-iqtisadi, müxtəlif təhlillər, qiymətləndirmə və digər bu yönümlü xidmətləri aid etmək məqsədəuyğundur. Auditor-məsləhət xidmətinin göstərilməsində iştirak edən mütəxəssislərin əməyinin ödənilmə sisteminin seçilməsi konkret olaraq xidmətlərin növündən və ya çeşidindən asılı olaraq müəyyənləşdirilə bilər.

Audit-məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı sifarişçi təsərrüfat subyekti tərəfindən ödənilən müqavilə məbləğini heç də tam auditorun əməkhaqqı kimi qiymətləndirmək olmaz. Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, sağlam rəqabət və bazar mühiti şəraitində sərbəst auditorun əməyinin ödənişinin həcmi ümumi xidmət haqqı üzrə daxil olan məbləğin 30-40%-ni təşkil edir. Hüquqi şəxs kimi fəaliyyət göstərən auditor təşkilatı və ya firmasında müvafiq xərc elementlərinin xüsusi çəkisi çox vaxt dəyişməz qalır.

13. Audit subyektləri ilə audit təşkilatları (sərbəst auditor) arasında münasibətlərin təkmilləşdirilməsi xidmət bazarının

müasir tələblər baxımından təşkilinə səbəb olar.

Audit xidmətin inkişafı üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdən biri də auditor-təsərrüfat subyektı münasibətlərinin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsi, təsərrüfat subyektlərinin auditor seçimini formalaşdıran meyarların müəyyənləşdirilməsidir. Təsərrüfat subyektləri tərəfindən sərbəst auditor və ya audit təşkilatı seçimində iki əsas cəhətə üstünlük verilməsi zəruridir:

- ✓ texniki təkliflərə;
- ✓ maliyyə təkliflərinə.

Texniki əsaslandırma və təkliflərin qiymətləndirilməsi bal cədvəli üzrə müəyyən olunmalıdır. Belə ki, təşkilatın seçim qiymətləndirilməsini 100 ballıq meyar üzrə aparmaq məqsədəuyğundur. Müvafiq sistemdə ilkin qiymətləndirmə meyarı üzrə maksimal bal 60 götürülə bilər və bu da auditor təşkilatının təsərrüfat subyektində yüksək keyfiyyətlə əvvəl apardığı və rəy verdiyi auditin nəticələrinin qiyməti kimi qəbul oluna bilər. Sonrakı qiymətləndirmə meyarı 20 bal götürülə bilər ki, bu da auditin aparılması metodikasının qiymətləndirilməsi, auditin plan və proqramının hazırlanması, auditin müəyyən olunmuş müddət ərzində aparılması və auditin nəticələrinin formalaşdırılması, auditin nəticələri ilə bağlı təkliflərin hazırlanması mərhələlərini əhatə etməlidir. Növbəti qiymətləndirmə meyarında 20 bal götürülməklə, aşağıdakı mərhələləri nəzərdə tuta bilər:

- Auditor, mütəxəssis və assistentlərin bilik və peşəkarlıq səviyyəsi;
- Bu audit heyətinin auditı müəyyən olunmuş plan-proqram üzrə aparmaq imkanları;
- Auditorların malik olduqları diplom, lisenziya və sertifikatlar;
- Auditor və mütəxəssis tərəfindən müvafiq sahədə aparılmış ən azı 5 auditin qiymətləndirilmə səviyyəsi və həmin auditlərin aparıldığı təsərrüfat subyektlərinin onlar haqqında təqdimatı.

Bütün bu 100 ballıq seçim meyarı audit təşkilatının yalnız texniki seçim meyarını təşkil edib, onların texniki təkliflər blokunu formalaşdırmalıdır. Sərbəst auditor və ya auditor təşkilatı seçiminin

növbəti meyarı onların təklif etdiyi maliyyə təkliflərinin qiymətləndirilməsinə yönəldilməlidir. Bu mərhələdə əsas diqqəti auditin aparılması mərhələsinin dəyəri təşkil edir ki, müvafiq mərhələni də 100 ballıq meyar şkalası üzrə qiymətləndirmək məqsədəuyğundur. Bu prosedə müəssisə üçün ən aşağı və sərfəli dəyər 100 bala bərabər tutulursa, ən yüksək dəyər bu bala nisbətən aşağı enməklə götürülə bilər. Audit təşkilatının texniki və maliyyə təkliflərinin qiymətləndirilməsindən sonra təşkil olunan müsabiqə komissiyası (səhmdar cəmiyyətlərində, bank və maliyyə-kredit təşkilatlarında, holdinqlərdə) hər iki təklifləri və nəticələri aşağıdakı əmsallar üzrə yekunlaşdırıla bilər:

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

Audit təşkilatının (auditorun) texniki və maliyyə əsaslandırma təkliflər meyarlarına əsasən seçilmə prosedurunun başlanğıc mərhələsini auditin keçirilməsi üzrə təkliflərin daxil olması, kommersiya yönümlü təkliflər paketinin təqdim olun-masının öyrənilməsi təşkil etməlidir.

Mövcud mərhələdə vəziyyət aşağıdakı şəkildə cərəyan edə bilər:

- ✓ Sifarişçinin özü auditoru və ya audit təşkilatını taparaq, audit xidmətinin göstərilməsi ilə bağlı ona müraciət edir;
- ✓ Auditor və ya audit təşkilatı xidmət göstərilməsi ilə bağlı sifarişçiyə özü müraciət edir və təklif olunan şərtlər çərçivəsində audit xidmətinin göstərilməsinə razılıq alır;
- ✓ Bir neçə auditor və ya audit təşkilatı öz xidmətlərini sifarişçi subyektə təklif edir və sifarişçi tərəf təklifləri nəzərə almaqla, seçim üçün qiymətləndirmənin və ya müsabiqənin keçirilməsini qərarlaşdırır.

Sifarişçi tərəf həm də audit təşkilatından (sərbəst auditorndan) auditin aparılmasından əvvəl zəruri informasiyaların təqdim edilməsini tələb edə bilər. Audit təşkilatı və ya sərbəst auditor sifarişçi subyektə öz xidmətinin keyfiyyəti haqqında daha dolğun təsəvvür yaratmaq digər vasitələrdən də istifadə edə bilər. Audit təşkilatı və ya sərbəst auditor öz nüfuz və fəaliyyətini əks etdirən informasiyaları təsərrüfat subyektinə təqdim etməklə yanaşı, həm də

həyata keçirdiyi layihələrin təqdimatını keçirə bilər. Müvafiq təqdimatlarda audit subyektinin layihələrinin səmərəliliyi, mənfəətliliyi daha geniş informasiyalarla əsaslandırılaraq, verilməlidir. Təqdimatın keçirilməsinin texniki təminatı da vacib mərhələdir.

14. Azərbaycanda audit xidmətinin tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi zəruri hesab olunmalıdır.

Audit xidmətinin tənzimlənməsinin əsas istiqamətləri olaraq aşağıdakıları fərqləndirmək məqsədəuyğundur:

- dövlət-inzibati tənzimlənmə forması;
- bazar-iqtisadi tənzimlənmə forması;
- ictimai-etik tənzimlənmə forması.

Hesab edirik ki, audit xidmət bazarında dövlət tənzimlənmə mexanizmi inzibati və iqtisadi tənzimlənmə funksiyalarının səmərəli və məqsədəuyğun inkişafına təsir etməklə, mövcud qanunvericilikdə bu mexanizmlərin birgə tətbiqinin əsasları öz əksini tapmalıdır. İctimai tənzimlənmə mexanizmi Azərbaycan xidmət bazarı üçün yeni sahədir. İctimai tənzimlənmə mexanizminin müxtəlif istiqamətlərdə həyata keçirilməsi məqsədəuyğundur: etik, iqtisadi və inzibati.

Auditorların ictimai birlikləri aşağıdan təşkil olunduğu üçün o, yüksək nüfuz əldə etməyə, fəaliyyətini könüllü əsaslar və qarşılıqlı əməkdaşlıq əsasında qurmağa meyilli olmalıdır. Auditorların Peşəkar İctimai Birliklərinin birlikdaxili normativ sənədlərinin, qaydalarının hazırlanması və üzvlərlə razılaşdırmaqla qəbul etməsi öz zərurəti ilə çıxış etməlidir. Belə normativ sənədlərin əsas istiqaməti üzvlərin fəaliyyətinin tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsinə, onların sağlam və sivil hüquqi normalar çərçivəsində fəaliyyətinin təşkilinə yönəlməlidir.

Xidmət bazarının tənzimlənmə mexanizmində etik metodlara üstünlük verilməsi müasir bazar münasibətlərinin təbiətindən irəli gəlir. Etik tənzimlənmə mexanizmi ümumilikdə ölkədə sahibkarlıq mühitinin sivil tələblər, standartlar üzrə inkişafı üçün zəruri olub, bu sahədə geniş tədbirlərin həyata keçirilməsini şərtləndirir. Ölkədə sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafı üzrə həyata keçirilən tədbirlərdə sahibkarlıq mədəniyyətinin gücləndirilməsi, bu istiqamətdə geniş maarifləndirmə tədbirlərinin görülməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir.

Audit xidmətinin tənzimlənməsində bazar-iqtisadi tənzimləmə mexanizminin rolu daha da artmaqdadır. Xidmətin inkişaf perspektivində iqtisadi tənzimləmə metodları daha çox xüsusi çəkiyə malik olmalıdır. Məhz belə inkişaf meyli auditorların auditin nəticələrinə görə maraqlarını (iqtisadi) artırmaqla, onların xidmət fəaliyyəti üzrə məsuliyyətini (dəymiş zərərin ödənilməsi, xidmət bazarında imicin qorunması) də yüksəldəcəkdir. İqtisadi mexanizmin fəaliyyəti öz-özlüyündə gözlənilən nəticəni verə bilməz, bu məqsədlə, hüquqi-normativ sənədlərdə aşağıdakı iqtisadi tənzimləmə metodlarının əlavə edilməsi zəruridir:

- iqtisadi tənzimləmə vasitələrinin (cərimələr, əmlak və maddi məsuliyyətin konkretləşdirilməsi və s.) tətbiq imkanlarının sifarişçinin müqavilə şərtləri ilə uzlaşdırılması;
- iqtisadi tənzimləmə metodlarının xidmət bazarında geniş tətbiqinə imkanların yaradılması, bu sahədə təxirəsalınmaz tədbirlərin görülməsi, iqtisadi qanunvericilik bazasının, bu məqsədlə təkmilləşdirilməsi.

15. Auditor kadrlarının hazırlanma mexanizminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri müəyyən edilməlidir.

Müasir auditin qarşısında duran ən mühüm məsələlərdən biri yüksək ixtisaslı, peşəkar və səriştəli auditor kadrlarının hazırlanması prosesidir. Auditor ixtisasına yiyələnmək istəyən şəxslərin bilik və peşə-ixtisas səviyyəsinin qiymətləndirilməsi problemi müasir şəraitdə daha çox aktualıq təşkil etməkdədir. Auditor ixtisası üzrə kadrların hazırlanmasında aşağıdakı zəruri amillərin nəzərə alınması xüsusilə vacibdir:

- audit fəaliyyətilə məşğul olmaq üçün təşkil olunacaq tədris prosesinin və praktik təcrübənin məqsədi;
- bu məqsədə nail olmaq üçün zəruri bilik, peşə vərdişləri və peşəkarlıq keyfiyyətləri;
- peşəkar auditorun təhsil və peşə-ixtisas təcrübəsinin əsaslandığı elementlər.

Bütün bu amilləri əsas götürərək, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq istəyən şəxslərin peşəkar fəaliyyətə qədərki (lisenziya alınana qədər) təhsil və praktik təcrübə prosesinin təşkilinin məqsədini və strukturunu müəyyənləşdirmək zəruridir. Bu mühüm prosesdə

auditor ixtisası üzrə aşağıdakı zəruri təhsil və təcrübə elementlərinin əsas kimi qəbul edilməsi tədris prosesinin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə əlverişli zəmin yaratmış olar.

Peşəkar auditor üçün tələb olunan zəruri amillərlən biri də auditorun yüksək peşəkar keyfiyyətlərə, xüsusilə də auditor peşə-etikası üzrə keyfiyyətlərə malik olmasıdır. Audit ixtisası üzrə təhsil və praktik təcrübənin məqsədi - yüksək səviyyəli, səriştəli və peşəkar auditorların hazırlanmasından ibarət olub, cəmiyyətin auditorlar qarşısında irəli sürdüyü yüksək nüfuzlu rolun təmin edilməsinə yönəlməsidir. Auditor ixtisasına yiyələnmək istəyən şəxslərin əldə etdiyi təhsil və təcrübə elə şəkildə təşkil olunmalıdır ki, sonradan onların peşəkar fəaliyyəti dövründə öz peşə-ixtisas səviyyəsinin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsinə və genişləndirilməsinə münbit zəmin yaratsın. Peşəkar auditor olmağa çalışan şəxslər daim öyrənmə qabiliyyətləri və öyrəndikləri bilikləri tətbiq etmək istəkləri ilə fərqlənməlidirlər. Lisenziya alınana qədərki təhsil mərhələsində elə təlim-tədris üsullarından (proqramlardan və s.) istifadə etmək lazımdır ki, bu, ixtisasa yiyələnmək istəyən şəxslər üçün lisenziya aldıqdan sonra da öz ixtisaslarını artırmağa əlverişli stimül və imkanlar yaratmış olsun.

Hazırlıq kursunun təşkili prosesinin təkmilləşdirilməsi tədris proqramları ilə yanaşı tədris metodikasının da təkmilləşdirilməsinə vacibləşdirir. Auditor ixtisası üzrə təşkil olunan təhsildə və praktik iş təcrübəsində müvəffəqiyyət qazanılması üçün əsas tərkib elementləri olan biliklər, vərdislər və peşəkar keyfiyyətlər geniş həcmdə tədris olunmalı və öyrənilməlidir. Bu məqsədlə müsbət nəticələr əldə olunması üçün aşağıdakı amilləri nəzərə almaq zəruridir:

- tədris prosesinin qiymətləndirilməsi;
- təcrübə üzrə müəyyən edilən tələblər.

Auditor fəaliyyəti üzrə ixtisas təhsili ən azı ali təhsil səviyyəsi üzrə bazaya əsaslanmalı, təhsil prosesi sahə üzrə əqli, ünsiyyət və kommunikativ vərdislərlə əlaqələndirilməli və bu vərdislərin yiyələnməsi üçün tədbirlərin, təlimatların hazırlanmasına imkan yaradılmalıdır. Audit üzrə ixtisas təhsili aşağıdakı elementlərdən təşkil olunmalıdır:

- təşkilati-təsərrüfat sahəsi üzrə baza bilikləri;

- informasiya texnologiyaları üzrə baza bilikləri;
- audit və onunla əlaqədar olan sahələr üzrə baza bilikləri.

Audit üzrə ixtisas təhsilində təşkilati-təsərrüfat sahəsi üzrə baza bilikləri aşağıdakı fənlərin öyrənilməsi əsasında mənimsənilməlidir: iqtisadiyyat; statistika və iqtisadi-təhlil; təşkilatlarda davranış modelləri; təsərrüfat əməliyyatlarına rəhbərlik (menecerlik); marketing; beynəlxalq iqtisadi əlaqələr və əməliyyatlar. Təşkilati-təsərrüfat sahəsi üzrə təhsil prosesi gələcək auditorları fəaliyyət göstərəcəkləri mühit haqqında geniş biliklərlə təmin etməlidir. İnformasiya texnologiyaları üzrə baza bilikləri - peşəkar auditorlar üçün zəruri informasiya texnologiyası üzrə olan baza biliklərini əhatə edir. Auditor ixtisasına, peşəsinə yiyələnib sonradan bu fəaliyyət ilə məşğul olmaq istəyən şəxslər müvafiq mətnlərin tərtibi, cədvəl proqramlarının hazırlanması, audit, mühasibat uçotu, təhlil üzrə proqramlarla işləmək bacarığına yüksək və peşəkar səviyyədə malik olmalıdırlar. Audit və onunla bağlı olan sahələr üzrə baza biliklərinin proqramı daha geniş və əhatəli olmaqla aşağıdakı nəzəri və praktik bilikləri əhatə etməlidir: audit; mühasibat uçotu (milli və beynəlxalq); idarəetmə uçotu; vergi uçotu; iqtisadi qanunvericilik; maliyyə təhlili; auditor ixtisası üzrə peşə etikası.

16.Fəaliyyət göstərən auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasında müasir üsullardan istifadə edilməlidir.

Auditor psixologiyası üzrə biliyin təkmilləşdirilməsinin auditorun peşə nüfuzunun artırılmasında mühüm rolu vardır. Auditorlar hazırlanarkən ixtisas fənləri ilə yanaşı, imtahan proqramlarına bilavasitə auditor psixologiyası ilə bağlı bölmələrin, sualların əlavə olunması daha məqsədəuyğundur. Auditorların ixtisasartırma tədris-fənn proqramları hazırlanarkən, bu proqramlara auditor psixologiyası ilə sıx bağlı olan aşağıdakı bölmələrin əlavə olunması məqsədəuyğundur: ictimai maraqların gözlənilməsi; auditorun obyektivliyi və sərbəstliyi; əməkdaşlarla peşə münasibətlərinin təşkili; auditorların sifarişçilərlə münasibəti; vergi münasibətləri; audit fəaliyyəti ilə uyğunlaşmayan hərəkətlər. Auditorların ixtisasartırılması zamanı milli və beynəlxalq audit, mühasibat uçotu standartlarının dərinədən öyrənilməsinə də xüsusi fikir verilməlidir. Auditorların ixtisasının artırılması ilə bağlı

tədbirlər planlı şəkildə həyata keçirilməli, bununla bağlı müvafiq kurslar təşkil olunan zaman mövcud proqramlar mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməlidir.

İxtisasartırma iki istiqamətdə: ümumi könüllülük, zərurət yarandıqca məcburilik prinsipi əsasında həyata keçirilə bilər. Məcburilik prinsipi auditorların ciddi şəkildə və məcburi qaydada ixtisasartırılmasına cəlb olunmasını müəyyən etməlidir. Bu kurslara cəlb olunacaq auditorlar yalnız illik fəaliyyətlərinin nəticələrinə görə müəyyən oluna bilərlər. İxtisasartırma kursları təşkil olunarkən Beynəlxalq Audit İnstitutlarının təcrübəsindən istifadə etmək, həmçinin, respublikada fəaliyyət göstərən xarici auditor təşkilatlarının nümayəndəliklərini bu prosesə cəlb etmək məqsədəuyğundur. İxtisasartırmanın təşkili zamanı kursların aşağıdakı istiqamətlər üzrə təşkilinə üstünlük vermək məqsədəuyğundur.

- Ümumi ixtisasartırma kursları.
- Təcrübi inkişaf kursları. .
- Məqsədli kurslar.

İxtisasartırma kurslarının təşkili zamanı nəzəri və praktik məsələlərin tədrisində təcrübəli mütəxəssislərin rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. İxtisasartırma kurslarında mühazirələr söyləmək üçün digər ölkələrin Ali Auditor Təşkilatlarından, həmçinin Beynəlxalq Auditor İnstitutlarından da mütəxəssislər dəvət etmək məqsədəuyğundur. Ölkənin siyasi və iqtisadi həyatında aparılan məqsədyönlü islahatlar, auditorların da bir çox sahələrdə öz bilik və təcrübələrinin artırılmasını bir daha şərtləndirir. Belə ki, bu məqsədlə iqtisadiyyat sahələrində auditin təşkili və inkişafı məsələlərinə xüsusi diqqət yetirmək zərurəti yaranmaqdadır. Məhz auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasında sahəvi auditin inkişafı ön plana çəkilməli, zərurət yarandıqca bu istiqamətdə ixtisas tədris kursları təşkil olunmalıdır.

17.Müasir inkişaf meyilləri nəzərə alınmaqla auditin informasiya texnologiyaları sistemində tətbiqində üstünlük verilməlidir.

İnformasiya texnologiyaları sisteminin (İTS) auditini - Azərbaycan məkanı üçün yeni bir sahə olaraq qiymətləndirilməlidir. Bu sahə auditlə müəyyən çərçivədə əlaqəli olsa da, lakin sırf maliyyə

iqtisadi proseslərin auditi ilə çox vaxt birbaşa bağlı olmur. İTS-nin auditinin vəzifələri ilə ənənəvi auditin vəzifələrində müəyyən oxşar cəhətlər də mövcud ola bilər. İTS-nin auditinin də fərqli cəhətlərinin mövcud olması şərtidir.

Auditorlar peşəkar fəaliyyətləri prosesində müxtəlif riyazi və digər hesablamalar aparmaq, sintetik və analitik hesablar üzrə qalıqları təhlil etmək, əmsalları hesablamaq və qiymətləndirmələr həyata keçirmək, ayrı-ayrı əməliyyatlar, maliyyə göstəricilərinin dəqiqliyi ilə bağlı mürəkkəb cədvəllər, diaqramlar tərtib etmək zərurəti qarşısında qalırlar. Məhz bu baxımdan auditor sadə kompyuter proqramlarından daha çox mürəkkəb proqramlar istifadəsinə ehtiyac duymaqladır. Mühasibat uçotunun və auditin müasir tələblər baxımından aparılmasının proqramlaşdırılması yeni bir sahə kimi İTS-nin tətbiqinə mühüm təsir göstərir.

Auditdə xüsusi proqram təminatının tətbiqi bir qayda olaraq müəyyən məsələlərin həllini şərtləndirir. Belə məsələlərə - proqram təminatının istifadəsi üzrə xidməti heyətin hazırlanması, onun tətbiq qaydalarının, təlimatlarının tərtib edilməsi, auditin və uçotun aparılmasının avtomatlaşdırılmış şəbəkə sistemlərinin yaradılması, işçi heyətinin tədrisi, İTS-nin maddi-texniki bazasının formalaşdırılması kimi amillər aid edilməlidir. Hesab edirik ki, formalaşacaq İTS-nin auditinin məqsədlərini aşağıdakı şəkildə müəyyən etmək məqsədəuyğundur:

- İTS-nin təşkili və istifadə vəziyyətini qiymətləndirmək;
- İşçi heyətinin kompyuter texnologiyaları ilə təmin olunma səviyyəsinin məqsədəuyğunluğunu müəyyən etmək;
- İTS-nin və bu sahənin tənzimlənmə strukturunu biznesin inkişafı üzrə qarşıya qoyulan vəzifələrin həllinə nailolma səviyyəsi ilə əlaqəli qiymətləndirmək;
- İTS-nin geniş daxili və xarici informasiya mənbələrindən istifadə imkanlarını müəyyən etmək.

İTS-nin auditinin həyata keçirilməsində bilik və praktik - peşəkarlıq səviyyəsinin iki istiqamətdə inkişafı və təkmilləşməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir:

- Birinci istiqamət - iqtisadiyyat, audit, maliyyə-mühasibat üzrə bilik və peşəkarlıq səviyyəsini özündə birləşdirməli;

- İkinci istiqamət - texniki bilikləri, informasiya-kommunikasiya sahəsində olan zəngin bilik və təcrübənin olmasını şərtləndirməli.

İTS-nin auditi sistem daxili və kənar audit qurumları tərəfindən həyata keçirilə bilər. İTS-nin auditi müəssisə daxili audit qurumu, daxili audit strukturu tərəfindən həyata keçirildikdə, daxili audit sistemi onun həm tərtibatçısı, həm də istifadə - istismar prosesinin qiymətləndiricisi olur. İTS auditinin əsas vəzifəsi daha çox müəssisənin fəaliyyətinin genişləndirilməsinə, əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsinə yönəlməklə səciyyələnməlidir.

Müəssisədə İTS-nin və onun struktur bölməsinin fəaliyyətinin auditində ən zəruri addımlardan biri - sistemin fəaliyyəti, mövcud vəziyyəti ilə bağlı əməkdaşlar arasında sorğunun keçirilməsidir. İTS-nin auditində texnoloji auditin rolu xüsusilə vacib istiqamətdir. Belə auditdə daha çox texniki proseslərin təhlili və qiymətləndirilməsi üstünlük təşkil etməlidir. İTS-nin auditinin son nəticələri auditorun yekun hesabatında və ya rəyində əks olunmalıdır. İTS sistemində kadr hazırlığı işini, həm də bu sistemlər üzrə fəaliyyət göstərəcək auditor kadr hazırlığı ilə sıx bağlı həyata keçirmək zəruridir.

Dissertasiya işi ilə bağlı nəşr olunan əsas elmi məqalə və monoqrafiyalar aşağıdakılardan ibarətdir.

1. Əmək bazarının tənzimlənməsində auditin rolu. Azərbaycan Respublikası Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi. Əmək və Sosial Problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzi. Azərbaycan Respublikası Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi. Əmək və Sosial Problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzi. Bakı. 2001. Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları. səh.217-219.
2. Роль финансовой информации в обеспечении прозрачности в условиях глобализации экономики. Всеобщая Конфедерация Профсоюзов. Ассоциация Академия Наук Стран СНГ. Глобализация экономики, региональная интеграция, влияние этих процессов на положения трудящихся государств – участников СНГ. Москва, Профиздат. 2002 (7-8 февраля). Beynəlxalq elmi-

- praktik konfransın materialları. c. 187-189.
3. Ekoloji auditin Azərbaycanda təşkili xüsusiyyətləri. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi. Aqrar Elm Mərkəzi. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Aqrar islahatların ilkin nəticələri və perspektivlər. Bakı. 2003. səh.227-230.
 4. Auditor infrastruktur sahəsinin tənzimləmə problemləri. Azərbaycan Respublikasında iqtisadi islahatlar: ilkin nəticələr, problemlər və perspektivlər. Bakı.2003. Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları. səh.149-151
 5. Müasir iqtisadi şəraitdə auditin əsas inkişaf problemləri. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası. Azərbaycan Respublikasında sahibkarlığın inkişaf problemləri. Bakı. 2003. Elmi-praktik konfransın materialları. səh. 286-287.
 6. İqtisadi proseslərin və informasiyaların cəmiyyət üçün şəffaflığı və audit. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının İqtisadiyyat İnstitutu Azərbaycan Respublikası Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyinin Əmək və Sosial Problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzi. Bakı. 2003. Elmi-praktik konfransın materialları. səh.94-97.
 7. Auditor kadrlarının hazırlanmasının inkişaf istiqamətləri. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası. İqtisadiyyat və Audit Jurnalı. Bakı. 2003. N 11. Noyabr.. səh.54-58.
 8. Müasir dövrdə təsərrüfat subyektii üçün auditin əhəmiyyəti və onun inkişaf problemləri. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası. İqtisadiyyat və Audit Jurnalı. Bakı. 2003. N5 (35). səh.53-59
 9. Auditin keyfiyyətinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi Əsərləri. Bakı. 2004. N3.. səh.167-175
 10. Auditor xidməti bazarında rəqabət mühiti və onun inkişaf problemləri. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi Əsərləri.

- Bakı 2004. N4. səh.193-201.
- 11.Müasir iqtisadi şəraitdə auditə yanaşmaların xüsusiyyətləri. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası. “İqtisadiyyat və Audit” Jurnalı. Bakı.2005. N1(55). səh..17-21
 - 12.Организация и изучение аудита в Азербайджане. Объединенный Научный Журнал. Москва. 2005 (декабр). №29 (157). с.12-17
 - 13.Бeynəlxalq təcrübədə auditorların ixtisasartırma problemlərinin həlli yolları və onun Azərbaycanda tətbiqi məsələləri. İqtisadiyyat və Həyat Jurnalı. Bakı.2005. N-10. səh.42-45.
 - 14.Azərbaycanda auditor xidmətinin regional inkişafı. İqtisadiyyat və Həyat Jurnalı. Bakı.2005. N6. səh.54-57.
 - 15.Подготовка аудиторских кадров, совершенствование их профессионального уровня в Азербайджане. Журнал Экономика и Финансы. Москва. 2005 (декабрь). № 21(101). с. 37-41.
 - 16.Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişaf perspektivləri. Monoqrafiya. Elm nəşriyyatı. Bakı, 2006. 274 səh.
 - 17.Развитие внутреннего аудита в Азербайджанской Республике. Евразийский Международный Научно-Аналитический Журнал. Проблемы современной экономики. Санкт-Петербург. Россия.2006. N 1/2 (17/18). с.263-265
 - 18.Azərbaycanda auditor xidmətinin müasir inkişaf vəziyyətinin qiymətləndirilməsi. AMEA Xəbərləri İqtisadiyyat Seriyası Jurnalı. Bakı.2011. N4. Səh. 165-169.
 - 19.Проблемы развития аудиторской службы в Азербайджанской Республике. Научный Вестник Полтавского Университета Экономики и Торговли Серия «Экономические Науки». Украина. 2012. N4 (55). с.178-183.
 - 20.Təsərrüfat subyektlərinin rəqabət qabiliyyətliliyinin artırılmasında auditdən istifadə imkanları. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın inkişafında davamlılığın təmin olunması. AMEA İqtisadiyyat İnstitutu. “Avropa” Nəşriyyatı. Kollektiv

monoqrafiya.Bakı. 2013. səh.110-146.

21. Практика совершенствования знаний и профессионального уровня аудиторов в Азербайджанской Республике. Журнал: Экономические науки. Москва. 2018. №163. с. 125-130.
22. Исторические аспекты и направления развития системы финансового контроля в Азербайджанской Республике. Журнал: Экономика и Предпринимательство. Москва. 2018. № 9 (98). с. 417-420.
23. Организационные особенности использования аудиторской службы для устранения случаев коррупции. Журнал: Экономические науки. Москва. 2018. № 164. с.146-151.
24. Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin müasir inkişafı və nəticələri. AMEA Xəbərləri İqtisadiyyat Seriyası Jurnalı. Bakı. 2019. N4. səh.171-178.
25. Azərbaycanda auditin sahibkarlığın inkişafına təsiri. AMEA Xəbərləri İqtisadiyyat Seriyası Jurnalı. Bakı. 2019. N6. səh. 190-196.
26. Современное состояние и развитие сферы аудиторских услуг в Азербайджанской Республике. Научный журнал Вестник Алтайской академии экономики и права. Барнаул. 2019. №9. с.95-100.
27. Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları. Monoqrafiya. AMEA İqtisadiyyat İnstitutu Elm və Bilik Nəşriyyatı 2019. 364 s.
28. Evaluation of the Tax Policy Efficiency Under Uncertainty. International Conference on Theory and Application of Soft Computing, Computing with Words and Perceptions Conference paper. First Online: 20 November 2019. Part of the Advances in Intelligent Systems and Computing book series. © Springer Nature Switzerland AG 2020. ICSCCW 2019: 10th International Conference on Theory and Application of Soft Computing, Computing with Words and Perceptions - ICSCCW-2019 pp 512-518.
29. Audit xidmətinin hüquqi-normativ bazasının monitorinqi və onun təkmilləşdirilməsi. AMEA Xəbərləri İqtisadiyyat Seriyası

Jurnalı. N1. Bakı. 2020. səh.133-139.

30. Gəlir vergisi. Monoqrafiya. Elm və Bilik Nəşriyyatı, 2020. 181 s.
31. İqtisadiyyatın audit və vergi yükü. Bakı Biznes Universiteti, Audit Jurnalı N1 (2020), Cild 27, səh. 3-14.

Dissertasiyanın müdafiəsi “09” sentyabr 2021-ci il tarixində saat 13⁰⁰-da AMEA İqtisadiyyat İnstitutunda fəaliyyət göstərən ED 1.10 Dissertasiya Şurasının iclasında keçiriləcəkdir.

Ünvan: AZ. 1143, Bakı şəhəri, H.Cavid prospekti 31, AMEA İqtisadiyyat İnstitutu.

Dissertasiya işi ilə AMEA-nın Mərkəzi Kitabxanasında tanış olmaq olar.

Dissertasiya və avtoreferatın elektron versiyaları AMEA İqtisadiyyat İnstitutunun rəsmi internet saytında yerləşdirilmişdir.

Avtoreferat “14” iyul 2021-ci ildə zəruri ünvanlara göndərilmişdir.

Çapa imzalanıb:14.07.2021

Kağızın formatı: A5

Həcm: 94911

Tiraj: 100