

Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu

**RƏQABƏTQABİLİYYƏTLİ
İQTİSADİYYATIN FORMALAŞMASINA
AUDİTİN TƏSİRİ**

BAKİ - 2011

Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu

**RƏQABƏTQABİLİYYƏTLİ
İQTİSADİYYATIN FORMALAŞMASINA
AUDİTİN TƏSİRİ**

BAKİ-2011

**Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının İqtisadiyyat
Institutunun Elmi Şurasının qərarı ilə çap olunur.**

Az - 2

M - 52

Elmi rəhbər: i.e.d., professor **İ.H.ALIYEV**

Rəyçilər: i.e.d. **G.Z.YÜZBAŞIYEVA**

i.e.n., dos. **A.M.ƏSƏDOV**

*Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu “Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın
formalaşmasına auditin təsiri”. Bakı, “AVROPA”, 2011*

Kitabçada gənc və müstəqil Azərbaycan Respublikasının sosial-iqtisadi inkişafında mühüm rol oynayan və onun səmərəliliyinin artırılmasına öz təsirini göstərən auditin bir sistem kimi əhəmiyyəti əks edilir. Həmçinin, tədqiqatda rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın elmi-nəzəri və konseptual əsaslarının formalaşmasında auditin təsirinə xüsusi diqqət yetirilir. Burada rəqabətqabiliyyətlik nəzəriyyəsinin formalaşması və bu sahədə nəzəri-konseptual baxışların təhlili, auditin inkişafında nəzəri baxışların, konsepsiyaların tədqiqi və onların rəqabətqabiliyyətliliyi nəzəriyyəsi ilə əlaqəsi tədqiq olunur. Tədqiqatın aparılması ilə bağlı sonda nəzəri və praktiki cəhətdən əsaslandırılmış nəticə və təkliflər irəli sürülür. Kitabça rəqabət, audit və digər sahələrdə fəaliyyət göstərən mütəxəssislər, alim və tədqiqatçılar, bu sahədə təhsil alan tələbələr üçün əhəmiyyət kəsb edir.

DOI <https://doi.org/10.36719/0811/2025>

4702060106

M ————— qrifli nəşr

8032 - 2011

“AVROPA” NƏŞRİYYATI, 2011

Mündəricat

1.Rəqabətqabiliyyətliyi nəzəriyyəsinin formalaşması və bu sahədə nəzəri-konseptual baxışların təhlili.....	4
2.Auditin inkişafında nəzəri baxışların, konsepsiyaların tədqiqi və onların rəqabətqabiliyyətliyi nəzəriyyəsi ilə əlaqəsi.....	12
Nəticə və təkliflər.....	43
İstifadə olunan ədəbiyyat və mənbələr.....	48

1. Rəqabətqabiliyyətli nəzəriyyəsinin formalaşması və bu sahədə nəzəri-konseptual baxışların təhlili

Xalqlar və ölkələr arasında beynəlxalq ticarətin nəzəri cəhətdən əsaslandırılması və onun mövcud olmasının səbələrinin izah olunması beynəlxalq ticarətin mövcudluğundan çox-şox sonra yaranmışdır. Əvvəlcə ölkələr arasında uzunmüddətli, sabit ticarət mövcud olmuşdur. Beynəlxalq ticarətə ilk öncə iki prinsipial yanaşma formalaşmışdır. Birincisi, azad ticarətdir ki, bu beynəlxalq ticarətin məhdudiyyətsiz həyata keçirilməsini nəzərdə tutur. İkincisi isə, himayəçilikdir (proteksionizm) ki, burada milli iqtisadiyyatın mənafeələrini müdafiə etmək məqsədilə beynəlxalq əmtəə dövriyyəsinə dövlətin müdaxilə etməsi əsaslandırılır. Bu iki yanaşma birincinin üstünlüyü ilə bu günədək tətbiq olunmaqdadır. Xarici ticarətin mahiyyətinin və məqsədlərinin müəyyənləşdirilməsinə ilk dəfə hələ feodalizmin dağılmağa başladığı və kapitalizmin meydana gəldiyi XV-XVII əsrlərdə merkantilistlərin iqtisadi təlimlərində cəhd olunmuşdur. Merkantilizm məktəbinin nümayəndəsi A. Monkretyenin fikrincə, xarici ticarətin başlıca məqsədi sərvətin ən mühüm forması olan qızıl və qiymətli metalların ölkəyə gətirilməsinə xidmət etməkdir. Çünki dövlətin başlıca vəzifəsi ölkənin qızıl ehtiyatını artırmaqdır və xarici ticarət bu vəzifəni yerinə yetirməlidir. Bu məqsədlə ölkədən xaricə qızıl çıxarılması qanunla qadağan olunurdu. Bu siyasət uzun müddət Avropada geniş tətbiq olunmuş və xarici ticarətə dövlətin müxtəlif variantlarda müdaxiləsini (ilkin və yetgin merkantilizm) nəzərdə tuturdu. Ticarət siyasəti ixracatı müxtəlif formalarda həvəsləndirməklə yanaşı gömrük rüsumları təyin etməklə idxalı məhdudlaşdırmağa xidmət edirdi. Kapitalizmin sürətli inkişafı, daxili bazarların məhdudluğu və proteksionist siyasətin ümumi

inkışafa mane olduğunu ortaya qoydu. Belə ki, hər bir ölkə yüksək gömrük rüsümləri təyin edərək öz milli iqtisadiyyatını qorumaq cəhdləri, sonda ölkələr arası ticarətin məhdudlaşmasına və onlar arasında ziddiyyətlərin yaranmasına gətirib çıxarırdı. Digər tərəfdən, iri maşınli sənayenin meydana gəlib inkışaf etməsi nəticəsində mübadilə saferasına külli miqdarda əmtəələr çıxırıldı ki, onları satmaq üçün daxili bazarlar kifayət etmədiyindən yeni siyasətə keçmək obyektiv reallığa çevrilirdi. Belə bir siyasət xarici ticaərdə azadlığı və sərbəstliyi nəzərdə tuturdu ki, bu da dövlətin bu sferaya müdaxilə etməməsi demək idi. Azad ticarət siyasətinin nəzəri əsaslarını klassik ingilis siyasi iqtisad məktəbinin görkəmli nümayəndələri A.Smit və D.Rikardonun iqtisadi təlimləri təşkil edirdi.

Klassik ingilis siyasi iqtisad məktəbinin nümayəndələri A.Smit, D.Rikardo və D.S.Mill öz iqtisadi baxışlarında xalqları əmtəə və xidmətlərlə təmin edən maddi isehsalın müəyyən edici rolundan çıxış edirdilər. Eyni zamanda onlar hesab edirdilər ki, istehsalın baş tutması və daha sürətlə inkışafı təbii amillərlə müəyən olunur. Bu amillərdə üstünlüyə malik olmaq və ya digər istehsalın aparılmasına və xaricə ixracına daha əlverişli şərait yaradır (16, s.38). ”Təbii əmək bölgüsünə” əsaslanan yanaşma bugün də klassik məktəbin davamçılarına xasdır. A.Smitə görə, azad ticarət prinsipi ölkəyə imkan verir ki, öz gücünü digər ölkələrdən daha keyfiyyətli və daha ucuz istehsal edə bildiyi məhsul və xidmətin istehsalı sahələrinə yönəltsin. Nəticədə, qərarlaşan əmək bölgüsü mübadilənin artmasına və beynəlxalq ticarətin inkışafına səbəb olmaqla, iştirakçıların hamısının səmərə əldə etməsinə gətirib çıxarır. A.Smitə görə belə üstünlük hər bir ölkənin müvafiq məhsul istehsalına mütləq məsrəflərindəki fərqlə (məhsul vahidi istehsalı üçün tələb olunan iş saatları) müəyyən olunur (16, s.46). Belə ki, şərabı Fransada və Portuqaliyada daha ucuz istehsal etmək olar nəinki Şotlandiyada istixanalarda.

Mütləq üstünlüyə malik olmadığı məhsulların istehsalından imtina edərək, üstünlüyə malik olduğu sahələrə öz gücünü cəmləşdirməklə ümumi istehsalın həcmının artmasına və mübadilənin inkişafına səbəb olur. A.Smitin nəzəri yanaşması istehsal texnologiyasının tətbiqindən irəli gələn, əldə olunmuş üstünlüklə zənginləşdirildikdə daha da inkişaf etmiş olur. Qeyd olunan “mütləq üstünlük” iki müqayisə olunan ölkə arasında natural-kəmiyyət formasında əmtə mübadiləsi ilə əlaqədar olsada pul tədavülünü tətbiq etdikdə də öz nəzəri əhəmiyyətini itirmir.

D.Rikardo özündən əvvəlki beynəlxalq ticarət haqqındakı nəzəriyələri ümumiləşdirərək bir qədər irəli getmişdir. O, A.Smitin baxışlarının doğruluğunu qəbul etsə də onu xüsusi hal kimi qiymətləndirmişdir. D.Rikardo müqayisəli üstünlük ideyasını formalaşdırmışdır. Smitin xərclərdəki fərqi mütləq üstünlük kimi deyil, müqayisəli üstünlük olaraq qəbul etmişdir. Yəni hər bir ölkə nisbətən daha az xərcə başa gələn məhsul istehsal edib ixrac etməlidir və bu xərc mümkündür ki, digər ölkəyə nisbətdə heç də az deyildir. Belə ki, ABŞ və Braziliyanın timsalında kofe və buğda istehsalına çəkilən xərclərə əsasən beynəlxalq mübadilənin necə baş verməsinə nəzər salmaq kifayət edir.

Təcrübədə Smit və Rikardoya görə əmək məsrəflərini iş vaxtı ilə müəyyən etmək müəyyən nöqsanlar doğurur, belə ki, ayrı-ayrı ölkələrdə əmək haqqının səviyyəsində müəyyən fərqlər mövcud olur ki onu da nəzərə almaq lazım gəlir. Bu nəzəri yanaşmalara xüsusi diqqət yetirən N.Senyor və C.S.Mill olmuşdur.

İstehsal amiləri haqqında təlimin yaradıcılarından olan J.B.Seyin fikrincə, istehsal amilləri - torpaq, kapital və əmək öz bazar qiymətləri ilə istehsal olunan məhsulda təmsil olunurlar və beləliklə məhsulun məsrəflərini formalaşdırırlar ki, bu da istehsal amillərini qiymətləndirməyə imkan verir. Nəticə etibarı ilə həmin məhsulun istehsal edilməsinin məqsədəuyğunluğu müəyənləşir.

XX-əsrin 30-cu illərində isveç alimləri E.Heekşer və B.Olin, Rikardonun nəzəriyəsini inkişaf etdirərək, xarici ticarətdə müqayisəli üstünlüyü, istehsal amillərini qiymətləndirməklə, onların qarşılıqlı təsirinə və nisbətində əsaslanaraq müəyənləşdirməklə irəli sürmüşlər (16, s.57-58). Bu konseptual yanaşma “amillərin qarşılıqlı nisbəti nəzəriyyəsi” adlandırılmışdır. Onların nəzərinə amillərin müqayisəli qiymətləndirilməsi üç əsas şərti təmin etməlidir:

- beynəlxalq ticarətdə iştirak edən ölkədə məhsul və xidmətlərin istehsalı və xaricə ixracı üçün elə iqtisadi şərait formalaşır ki, bu həmin ölkədə həmin növ məhsul və xidmətlərin istehsalı və təqdimi tələb olandan artıqdır və ya əksinə o məhsul və xidmətlər idxal olunur ki, onların hazırlanması üçün zəruri olan amillər qıtdır;

- beynəlxalq ticarətin inkişaf etdirilməsi “amillər” üzrə qiymətlərin və yaxud gəlirlərin tarazlaşmasına gətirib çıxarır;

- beynəlxalq müqyasda istehsal amillərinin yüksək mobilliyi şəraitində ölkələr arasında əmtəə mübadiləsi əvəzində həmin amillərin özlərinin yerdəyişməsi baş verir.

Aydındır ki belə bir vəziyyət azad ticarətin olmasını fərz edir. Xarici ticarətin müasir ümumi problemlərindən biri xarici ticarəti həyata keçirən firmaların maraqları ilə milli iqtisadiyyatın maraqlarının uzlaşdırılması məsələsidir.

Bu problem belə bir məsələni həll etməyə imkan verir, yəni necə olur ki, hər hansı ölkədə konkret firmalar dünya ticarətində konkret sahələrdə bir sıra məhsullar üzrə müəyyən üstünlük qazana bilirlər. Bu məsələnin həlli ilə bağlı iqtisadçı - alim M.Porter zəruri tədqiqatlar aparmışdır. Beynəlxalq səviyyədə ixracın yarından çoxunu həyata keçirən, sənayecə inkişaf etmiş ölkələrinin on iri kompaniyasının təcrübəsini ümumiləşdirərək, o “millətin beynəlxalq rəqabətqabiliyyətliliyi” konsepsiyasını irəli sürmüşdür (16, s.79-80). Beynəlxalq ticarətdə ölkənin rəqabətqabiliyyətliliyi bir-biri ilə sıx qarşılıqlı əlaqədə və asılılıqda olan dörd əsas amillə müəyyən olunur:

- istehsal amilləri şəraiti ilə;
- tələb şəraiti ilə;
- xidmət və ona yaxın olan sahələrin vəziyyəti ilə;
- konkret situasiyaya uyğun firmanın strategiyası ilə;

M.Porter istehsal amillərinin klassik nəzəriyyəsinin tərəfdarı olduğundan, o bu amilləri nəinki məhdudlaşdırmır, hətta yenilərini, hansı ki istehsal prosesində meydana çıxır, onları da (işçi qüvvəsinin çatışmadığı şəraitdə əmək məhsukdarlığının artırılması, məhdud resursların – toplanması və digər təbii ehtiyatların məhdudluğu şəraitində ehtiyatlara qənaət edən təkmil texnologiyaların tətbiq olunması) daxil edir.

Firmanın inkişafı üçün müəyyənədicisi olan ikinci mühüm amil tələb götürülür. Belə ki, xaricdəki potensial şəraitlə qarşılıqlı təsirdə daxili tələbin vəziyyəti firmanın şəraitinə həlledici təsir göstə bilər. Burada firmanın xaricə çıxmasına təsir göstərə bilən milli xüsusiyyətlər də (iqtisadi, mədəni, etnik, təhsil) nəzərə alınır. M.Porter in yanaşmasında ayrıca firmanın, şirkətin fəaliyyəti üçün daxili bazarın tələbi müəyyənədicisi hesab olunur.

Bu nəzəriyyədə, üçüncü amil - istehsalın, xidmət göstərən və ona yaxın olan sahələrin vəziyyəti və inkişaf səviyyəsi, müvafiq avadanlıqlarla təchiz olunması, maliyyə, kommersiya strukturları və malğöndərənlərlə sıx əlaqələrin mövcudlu qəbul edilir. Dördüncüsü, rəqabət şəraiti və firmanın strategiyası hesab edilir. Firma tərəfindən seçilmiş strategiya və müvafiq çevik, onun təşkilatı strukturunun beynəlxalq ticarətə müvəffəqiyyətlə qoşulmasının vacib şərti hesab olunur. Əsas stimul daxili bazarda kifayət qədər rəqabət mühitinin olmasıdır. Dövlətin yardımı ilə süni hökmranlıq düzgün əsasən düzgün qərar olmayıb, çox vaxt vəsaitlərdən səmərəsiz və talançı istifadə edilməsinə səbəb olur. Bu amil son dövrdə baş verən maliyyə-iqtisadi böhran şəraitində özünü daha açıq göstərməkdədir.

Müxtəlif ölkələr üçün bu amillərin müxtəlif kombinasiyası mümkündür ki, M.Porter buna uyğun olaraq hər bir ölkənin həyat tsklinin dörd mərhələsini fərqləndirmişdir:

- **İstehsal amilləri mərhələsi.** Bu mərhələdə olan ölkələr əsasən malik olduqları istehsal amillərindən - ucuz işçi qüvvəsi, daha münbit aqrar sahələri və s. üzrə istifadə etdiklərinə görə rəqabət aparırlar.
- **İnvestisiya mərhələsi.** İqtisadiyyatın rəqabət qabiliyyətliliyi dövlətin və milli firmaların investisiya aktivliyinə əsaslanır ki, bu zaman milli istehsalçıların xarici texnologiyalara adaptasiyası və onları təkmilləşdirmək qabiliyyəti həlledici əhəmiyyət kəsb edir. İnvestisiyaların həcmnin artması yeni, qabaqcıl amillərin yaradılmasına və müasir infrastrukturun inkişafına gətirib çıxarır.
- **Yeniləşmə mərhələsi.** Bu mərhələ geniş sahələr timsalında, bir-biri ilə qarşılıqlı təsirdə olan dörd amilin mövcudluğundan irəli gələn rəqabət üstünlüyü ilə xarakterizə olunur. Milli şirkətlərin müvəffəqiyyətlə rəqabət apardığı sahələrin məcmusu əsaslı artaraq genişlənir.

Sərvət mərhələsi. İstehsal səviyyəsinin aşağı düşməsi. İqtisadiyyatın hərəkətverici qüvvəsi əldə olunmuş sərvətə xidmət edir.

Ölkələrin beynəlxalq rəqabət qabiliyyətinin artırılması iqtisadçı alimlərin, xarici bazara çıxan ölkələrin hakimiyyət orqanları ilə yanaşı, beynəlxalq təşkilatları da maraqlandırır. Məhz bu yönümlü Beynəlxalq təşkilatların, Ümumdünya Ticarət Təşkilatının, Dünya Bankının və s. yaradılması bir növ bu problemin həlli ilə ciddi sürətdə əlaqədardır. XX əsrin 20-30-cu illərində siyasi iqtisad elmində müxtəlif nəzəri və əməli istiqamətlər yaranmışdı. Bu nəzəriyyələrdən biri də qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəsi idi. Qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəsi bazarı öyrənir, bazarda inhisarların hökmranlığını qəbul edir, onların bazar qiymətlərinin formalaşmasında rolunu təhlil edir və xırda mülkiyyətçiliyi müdafiə edirdi. Bu dövrdə siyasi iqtisad elmində müxtəlif nəzəri və əməli istiqamətlər də formalaşmaqda idi. İnhisarçı rəqabət nəzəriyyəsindən fərqli olaraq, qeyri-təkmil rəqabət konsepsiyasının nümayəndələri inhisar, müəssisə daxili rəqabəti təhlil etmədilər. Onların tədqiqat obyekti əsas etibarilə inhisarlarla qeyri-inhisar istehsalçılarının toqquşması zamanı qiymətin yaranması prosesini öyrənməklə bağlı idi.

Qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəsinə görə cari mənfəətin maksimuma çatdırılması (müxtəlif kontragentlər vasitəsilə) inhisarların fəaliyyətinin əsas xarakteristikası hesab edilir və onlar üçün bu proses bir həvəsləndirici səbəb sayılırdı. Bu nəzəriyyə nümayəndələrinin ideyalarına görə (A.Piqu) rəqabətin daxili qanunları istehsalın və kapitalın təmərküzləşməsi prosesini yaradır və nəticə etibarilə sahələrin inhisarı yaranır və azad rəqabət aradan qalxırdı. Lakin 1929-33-cü illərdə baş verən iqtisadi böhran inhisarların qeyri-sabitliyini sübut etdi. Belə bir prosesi müşahidə edən C.Robinson inhisar qiyməti nəzəriyyəsini işləyib hazırlamışdır.

Qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəsinə görə qiymətlərin qalxması hesabına inhisar mənfəətinin əldə edilməsi bir neçə xırda firmanın olmasını tələb edir və bu firmaların arasında razılığın olması zəruridir. Bu firmalar eyni zamanda məcmu kapitaldan təcrid olunmalıdırlar. İnhisarların mənfəəti bərabər mənfəətlərdən fərqli olmalıdır və orta mənfəət normasını ötməlidir.

Qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəçiləri iddia edirlər ki, inhisarların yaranması kapitalist iqtisadiyyatının kortəbii tənzimlənməsini pozur və buna görə də dövlət iqtisadiyyata nüfuz etməlidir. Qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəçilərinin belə yanaşması C.M.Keynsin dövlətin iqtisadiyyata qarışmasının zəruriliyi nəzəriyyəsi ilə üst-üstə düşürdü. Qeyri-təkmil rəqabət nəzəriyyəçilərinin başqa nümayəndələri (O.Efferts, A.Landri) iddia edirdilər ki, yüksək mənfəət ardınca qaçmaq (qeyri-təkmil rəqabət şəraitində) səmərəli (rentabelli) artıq istehsala (cəmiyyətdə arzu olunmayan tələb) və ya da xammalın, işçi qüvvəsinin qəddarcasına tükənməsinə gətirib çıxarır (16. s.154-155). C.Robinsona görə «qeyri-təkmil» rəqabət anlamı öz əhəmiyyətini artıq itirmişdir, çünki inhisarların yaranması istehsalı məhdudlaşdırır. Bununla da qiymətlərin artması təmayülü yaranır. Qeyri-təkmil rəqabət, C.Robinsona görə, kütləvi istehsal inhisarındır, əmək məhsuldarlığını artırır. Odur ki, inhisarlar istehsalın və onun səmərəliliyinin artması kimi şərh edilirdi.

ABŞ-ın digər məşhur iqtisadçı-alimi P.Samuelsonun nəzəri konsepsiyasına görə inhisarlaşdırılmayan sahələr «xəstədir», bu sahələrdə həddən artıq kiçik kapitallar fəaliyyət göstərirlər, istehsal xərcləri çoxdur, mənfəət isə aşağı səviyyədədir. Bu səbəbdəndir ki, inhisarlar zəifdirlər, iqtisadi və sosial baxımdan onlar zəif mövqedən çıxış edə bilirlər, yəni təkmil deyillər. Məhz bu səbəbdən qiymətlər qalxır və istehsal ixtisar olunur.

2. Auditin inkişafında nəzəri baxışların, konsepsiyaların tədqiqi və onların rəqabətqabiliyyətliyi nəzəriyyəsi ilə əlaqəsi

Cəmiyyətin ümumən nəzarətə, o cümlədən idarəetmə sistemində nəzarət funksiyasının formalaşmasına olan maraq və tələbatının dərin tarixi kökləri vardır. Tarixi mənbələr göstərir ki, insan cəmiyyəti müəyyən iqtisadi məsələlərin, maliyyə, vergi üzrə hesabat vermə formalarının tətbiqindən 6000 il əvvəl istifadə etməyə başlamışdır (11, s.13). Həmin hesabatlar müasir baxımdan təkmilliyi ilə fərqlənməyə də, ilkin iqtisadi, maliyyə-uçot sisteminin formalaşmasında önəmli rol oynamışdır. Təşəkkül tapmaqda olan iqtisadi tənzimləmə, ilkin rəqabət yanaşması və maliyyə-uçot sistemi onlara nəzarətin tətbiqini, bu proseslərin məqsədəuyğun şəkildə inkişafını zəruriləşdirməklə, özü-özlüyündə nəzarət funksiyasının tarixi mənbələrinin formalaşmasına təkan vermişdir. Bütün bu proseslərin inkişaf tarixi, xüsusilə dövlətin, cəmiyyətdə sinfi təbəqələşmənin təşəkkül tapmağa başladığı quldarlıq dövrünə təsadüf etmişdir. Uçot və hesabat ilkin dövrlərdə quldar dövlətlərin, qədim dünya imperatorlarının saray istehlak məsrəflərinin dəqiqləşdirilməsi, onların gəlir və xərclərinin uçotunun təşkili, ordunun və digər zəruri dövlət qurumlarının ehtiyac və tələbatının müəyyənəşdirilməsi və təmin edilməsi ilə sıx bağlı olmuşdur. Sonradan inkişaf etməkdə olan qədim Yunan, Roma, Misir, İran dövlətləri öz ərazilərini genişləndirdikcə, dövlət idarəetməsini təkmilləşdirdikcə iqtisadiyyatın inkişafında mühüm rol oynayan maliyyə-uçot, vergi sisteminin təşkilinə və bununla paralel olaraq, nəzarət sisteminə xüsusi diqqət yetirməklə, bu sahə ilə məşğul olan mütəxəssislərin formalaşmasına nail olmuşlar.

Müvafiq fəaliyyətlə məşğul olan peşəkar insanlar qədim dövlətlərdə, imperiyalarda yüksək rəsmi saray tituluna malik olaraq, “imperatorun, dövlət başçısının gözləri və qulaqları” hesab olunurdular. Həmçinin bu dövrlərdə iri aristokratlar, torpaq, mal-mülk sahibləri də uçot-nəzarət sistemini idarə etmək üçün müvafiq peşəkar şəxslərin imkanlarından, əməyindən istifadə edirdilər. “Audit” sözünün latınca mənşəyi “eşitmək, dinləmək, görmək” kimi anlayışı əks etdirən mənası da buradan qaynaqlanır. Digər tərəfdən isə, tacirlərin, sənətkarların daxili və xarici ticarət münasibətlərində qeyd etdiyimiz kimi rəqabətin, rəqabətqabiliyyətinin ilkin rüşeyimləri özünü göstərməyə başlamışdır. Müvafiq əməliyyatların maliyyə-iqtisadi cəhətdən tənzimlənməsində, bu sahədə aydın və dolğun informasiyaların əldə edilməsində audit xüsusi əhəmiyyətdən çıxış etməyə başlamış, bir növ müasir auditin rəqabət, rəqabətqabiliyyəti ilə əlaqəsinin o dövrdən başlayaraq təamının qurulmasına rəvac vermişdir.

Qədim dövrün tanınmış alimləri Platon, Aristotel iqtisadi proseslərin və mexanizmlərin tədqiqi ilə bağlı araşdırmalarında uçot və nəzarət amillərinə xüsusi üstünlük verirdilər. Belə yanaşmalarda uçot və nəzarət sistemlərinin funksional fəaliyyəti bir-birindən fərqləndirilirdi (13, s.24). Aristotel “Siyasət” əsərində uçot və nəzarət funksiyasını konkretlik baxımından bir-birindən ayırmaqla, yoxlama prosesini nəzarətin tərkib hissəsi kimi qiymətləndirirdi. Lakin, belə yanaşma auditi daha çox yerli, laokal səviyyədə fəaliyyət göstərməyə vardar edirdi ki, bu da xarici ticarət münasibətlərinin, bu sahədə fəaliyyət göstərən şəxslərin auditdən yalnız öz maliyyə fəaliyyətinin nəzarətini aparması ilə kifayətlənirdi.

Qədim alim və filosofların baxışları yoxlayıcının, nəzarət edən şəxsin fəaliyyət müstəqilliyinə üstün yanaşma ilə seçilir, nəzarət edənlərin nəzarət olunan obyektədən hər hansı asılılığı yolverilməz sayılırdı. Belə yanaşma müvafiq dövrlərin idarəetmə sistemlərində, nəzarət mexanizmində müsbət həllini tapmaqla, nəzarət edən şəxsə, yoxlayıcıya xüsusi statusun verilməsi ilə tamamlanırdı. Bütün bunlar audit sisteminin prinsipləri olan obyektivlik, qərəzsizlik və müstəqilliyin formalaşmasının konseptual əsasının yaranmasında önəmli rol oynamışdır.

Auditin formalaşması qədim Avropa dövlətlərinin inkişaf tarixi ilə üst-üstə düşür. Dövlətin idarə edilməsində, iqtisadi proseslərin tənzimlənməsi və qiymətləndirilməsində vacibliyi və danılmazlığı ilə audit özünü sübut etmişdir. Auditor adı ilə bağlı sənədlərə Qərbi Avropa dövlətlərinin təşəkkül tapdığı ilk dövrlərdə də təsadüf edilmişdir. Belə ki, artıq kiçik burjuaziya və sahibkar təbəqəsinin inkişaf etməyə başladığı İngiltərə və Şotlandiyanın xəzinədarlıq arxivlərində audit, auditor fəaliyyəti ilə bağlı tapılmış sənədlər 1100-1200-cü illərdən etibarən, gedən ictimai-iqtisadi prosesləri müəyyən dərəcədə əks etdirmişdir (13, s.25; 4, s.35).

Orta əsrlərdə auditin inkişafında yeni bir mərhələ başlamış və bu mərhələ auditin bir müstəqil sahə kimi inkişafında çox böyük müsbət rol oynamışdır. Bu xətt dövləti idarə edən şəxslərin, kral və hökmdarların auditə yanaşma və baxışlarında özünü aydın şəkildə göstərmişdir. Belə ki, 1324-cü il martın 24-də kral II Eduard tərəfindən İngiltərənin üç dövlət statuslu auditorunun xüsusi fərmanla təyin olunması və belə təyinatların digər Avropa dövlətlərində də baş verməsi bu baxımdan xüsusi əhəmiyyət kəsb edir (3, s.38).

Orta əsrlər tarixində formalaşan audit ictimai-iqtisadi formasıyaya, iqtisadi inkişaf və mülkiyyət çoxnövllüliyünün təsirlərinə uyğun olaraq, müasir audit qədər konkret təkmil fəaliyyət sahəsinə, inkişaf xüsusiyyətlərinə malik olmasa da, lakin bu fəaliyyət sahəsinin səciyyəvi əlamət və xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla fərqləndirilməsi, auditorların yüksək statuslu dövlət məmuru kimi təyin olunması peşənin əsaslarının təşəkkülünə və gələcək inkişafına münbit zəmin yaratmışdır.

Müvafiq dövrdə peşəkar auditorların fəaliyyətində əsas aparıcı istiqamət təsdiqetmə funksiyasının icrasıdır: onlar təsərrüfatı idarə edən, vergiləri toplayan şəxslərin təqdim etdiyi hesabatları yoxlayıb, aparılan hesab əməliyyatlarının düzgünlüyünə qiymət verib, onları təsdiq edirlər. Belə yanaşma müasir auditin məcburi növlülüyü ilə daha çox uyğunluq təşkil edir. Təsərrüfatı idarə edən, maliyyə vəsaitlərinin toplanmasını və müvafiq qaydada istifadəsini həyata keçirən məsul şəxslərdən hesablar, məlumatları tələb etmək səlahiyyətində olan auditorlar onların mötəbərliyinə, tamlığına da dövlət başçısı qarşısında münasibət bildirirdilər. Auditorun və hesabları, məlumatları təqdim edən şəxslərin məsuliyyəti öz konkretliyi və ciddiliyi ilə fərqlənirdi. Belə ki, təqdim edilən hesabların, hesabatların mahiyyətini, məğzini çox az insan dərk edir ki, bu da peşəkar və təcrübəli auditorun məsuliyyətini, onun veridyi rəyin əhəmiyyətini artırırdı. Orta əsrlərdə də auditor anlayışının “əşitmək, dinləmək” mahiyyət açıqlamasının kökləri də daha çox bu amillə bağlı idi (14, s.23, 17, s.28).

Göstərmək lazımdır ki, belə yanaşma auditdə inzibətçılığı, neytral təvtişçiliyi xatırladır ki, bu da rəqabət amili, rəqabətqabiliyyətinin, xarici iqtisadi əlaqələrin genişlənməkdə olan fəaliyyətində onun iştirakını azaltmaqla, müvafiq xidmət növünün informasiya mənbəyini formalaşdırmaq, məqsədəuyğun məsləhətlər vermək, rəqabətqabiliyyətinin bəsit vəziyyətdə olsa da bazarların potensialını qiymətləndirmək imkanlarını məhdudlaşdırırdı.

Həmçinin, feodallar, iri torpaq sahibləri, geniş ticarətlə məşğul olan tacirlər, iri sənətkarlıq subyektlərinin sahibləri də, quldarlıq dövründə olduğu kimi, bu xidmətdən istifadə etməklə, gəlir və xərclərinin, təsərrüfat əməliyyatlarının düzgünlüyü, itkilərinin müəyyənləşdirilməsi haqqında tam və dolğun, obyektiv məlumat əldə edirdilər. Bu şəxslər müstəqil müfəttiş və ya auditoru daha çox müəyyən ödəniş, haqq əsasında belə prosesə cəlb edirdilər. Artıq XIII-XVIII əsrlərdə Avropada ayrı-ayrı dövlət başçıların, kralların yanında təyin olunmuş auditorlarla yanaşı, feodal və zadəganların, iri dövryyəsi olan tacirlərin, iri sənətkarlıq subyektlərinin sahiblərinin istər maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətlərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı, istərsə də bazarlar haqqında (rəqiblər haqda) geniş və dolğun informasiya təminatçısı olan auditorlara ehtiyacı artırırdı. Bu amili həm də Qərbi Avropada artıq bir sinif kimi formalaşan burjuaziya nümayəndələri sürətləndirirdi. Bankların fəaliyyəti isə yüksək ixtisaslı və peşəkar auditorlarsuz keçinmirdi, çünki, bu qurumların fəaliyyəti getdikcə daha çox müştərilərin girov təminatı, onların etibarlılığı, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti ilə sıx təmasda olduğu üçün auditorlara daim ehtiyac artırdı (14, s.33, 17, s.24).

Bütün bu proseslər auditin vacib fəaliyyət növü kimi istər dövlətdə, istərsə də cəmiyyətdəki rolunu artırmaqla, bu xidmət növünün istifadəçilərinin əhatə dairəsini də genişləndirməyə başlamışdı. Məhz auditor xidməti növlərinin şaxələnməsi prosesi də öz mənbəyini bu dövrdən götürməyə başlamışdır. Dövlət və daxili auditor qismində hökmdarlar tərəfindən təyin olunan, iri feodal və zadəganlar, burjuaziya, iri tacirlər, bankirlər tərəfindən razılaşdırılmış müəyyən ödəniş, mizd (əmək haqqı) əsasında daimi xidmətə götürülən auditorlar olurdusa, sərbəst, müstəqil auditorlar isə bu şəxslərlə razılaşdırılmış mizd əsasında müvafiq xidmət göstərən peşəkar və mötəbər insanlar çıxış edirdilər.

İqtisadi nəzarət sisteminin və auditin inkişafında yeni bir istiqamət XV-XVI əsrlərdə baş verən proseslərlə bilavasitə bağlıdır. Təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olan insanların həyata təsərrüfat əməliyyatlarının aparılmasında və onun nəticələrində maraqlarının artması nəzarətin daha təkmil təşkili və uçotun formalaşması üçün yeni təkan mənbəyi rolunu oynamışdır. Məhz mühasibat uçotunun bir sahə kimi əsası bu dövrdə qoyulmuşdur (10, s.49). Əhəmiyyət kəsb edən bir haldır ki, bu dövrdəki və bu dövrdən başlayaraq iqtisadi inkişaf və ona nəzarət, audit və uçot sahələrinin formalaşması baş verməkdə olan iqtisadi proseslərlə, iqtisadiyyat sahələri ilə paralel inkişaf etmişdir. Bütün bu amillər müvafiq dövrlərdə mövcud olan ictimai-iqtisadi formasialarda auditin zəruri bir sahə kimi rolunu təsdiq edərək, onun iqtisadiyyatın ayrılmaz tərkib hissəsi olduğunu və tarixi baxımdan ilkin formalaşan infrastruktur sahəsi kimi əhəmiyyətini göstərir. Orta əsrlərdə yaşayıb fəaliyyət göstərmiş Luka Paçoli (3, s.42-43; 13, s.25) ikli uçotun formalaşmasının banisi olaraq, bu prosese nəzarətin, auditin tətbiqinin iqtisadi səmərəsini qeyd etmişdir ki, bu da müasir dövrdəki mühasibat uçotu-audit birliyinin sıx və qarşılıqlı təmasda inkişafında öz əvəzsiz xidmətini oynamaqdadır.

Luka Paçolinin 1494-cü ildə nəşr etdirdiyi “Summa” əsərinin sonrakı dövrlərə qədər gəlib çıxan nəşrində bu yanaşma bariz şəkildə əksini tapmışdır (3, s.34; 12, s.14).

XVIII əsrin məşhur ingilis siyasətçisi və iqtisadçısı Corc Uotson bir dəfə Şotlandiya kommertsantlarına onların mühasibat hesabatlarının yoxlanılmasını təklif edir. Aparılan yoxlama o qədər yüksək nəticə verir ki, britaniyalıların fikrincə, «sərt, xəsis və pedant» şotlandiyalıların özləri də bu cür yoxlamanın faydasını etiraf edirlər və onu həmin vaxtdan tətbiq etməyə başlayırlar (14, s.41-42). Belə nəzarət artıq bazar münasibətlərinin təşəkkül tapmağa başladığı Qərbi Avropa ölkələrində xüsusi əhəmiyyət kəsb edərək, onun dövlətin, iqtisadiyyatın və kommertiya fəaliyyətinin bir çox sahələrində, o cümlədən dövlət qurumlarının, ordunun, donanmanın, iri təsərrüfatların, manufakturaların fəaliyyətində tətbiqini zəruriləşdirməyə başladı.

Audit - təsərrüfata səmərəli nəzarət forması və kapitalizmin inkişafına təsir vasitəsi kimi özünü ilk dəfə İngiltərədə göstərməyə başlamışdır. Yazılı salnamələr onun sırf konkret təsərrüfat nəzarət forması kimi mövcudluğunu XIII-XIV əsrlərə aid edir. Məlum olduğu kimi, kral fərmanı ilə 1324-cü ildə Con de Pakesel və onun iki həmkarı Oksford, Berkşir, Cənubi Empton, Uilts, Samset və Dorest qraflıqlarının auditini aparmaq üçün təyin olunmuşdurlar (13,s.37-38; 11,s.19). Klassik ədəbiyyatda da “audit” sözünə tez-tez təsadüf olunur. Belə ki, Şekspir və digər klassiklərin əsərlərində bu ifadə məqsədli şəkildə və mahiyyəti baxımından şərh edilir.

XIII əsrdən başlayaraq, “hesablayıcı işçi” sözünün ümumi mahiyyətindən “auditor” ifadəsi seçilir (4, s.35). Belə şəxslərdən bir qisminin (hesablayıcıların) gündəlik fəaliyyəti hesablamaların aparılması, ilkin uçot formasının təşkili ilə bağlı olurdusa, digər qisminin funksional fəaliyyəti müstəqil nəzarətçi, uçot və hesablamaların (o dövrün hesablamalarının) müstəqil yoxlaması ilə tamamlanırdı. Bu dövrün əsas əhəmiyyətli məqamlarından biri onunla bağlı idi ki, müstəqil nəzarətçilər (auditorlar) mal-mülk sahiblərinə onların təsərrüfat fəaliyyəti haqqında dürüst və doğru, obyektiv məlumat verməklə, fəaliyyətlərində olan nöqsan və çatışmazlıqları, onların yaranma səbəblərini üzə çıxarır, sonda müstəqil “auditor münasibətinin, müasir dövrün dili ilə ifadə etsək, auditor rəyinin” yaranması üçün tarixi zəmin yaratmış olurdular. Belə yanaşma müstəqil nəzarətçiyə, auditora olan inamı yüksəltməklə yanaşı, onların fəaliyyətinə olan peşəkar tələb və məsuliyyətin yüksəlməsi üçün də müəyyən rol oynamağa başlamışdır.

Məhz bu amillərin nəticəsi idi ki, XIII əsrin normativ sənədi olan “Tretyce of Husbandry”-də auditora olan peşəkar tələb və normalar müəyyən edilmişdi: “auditor etibarlı və bilikli olmaqla, öz fəaliyyət sahəsini yüksək səviyyədə bilməlidir”. Bu tələb və normalar, eyni zamanda, təsərrüfat əməliyyatlarını, uçot və hesabları aparan şəxslərin də məsuliyyətini artırmaqla, auditorun iqtisadiyyat sahələrində peşəkar fəaliyyətinin öhdəsindən gəlmək imkanlarını yüksəldirdi. Belə ki, müvafiq normativ sənəddə göstərilirdi ki, “uçot hər bir şəxs (maraqlı tərəflər) üçün aydın və anlaşıqlı olmalıdır ki, onun əsasında gəlir və itkilərin həcmi barədə mühakimə yürütmək və araşdırmalar aparmaq asan olsun” (11, s.38). Bütün bu proseslər auditə olan ciddiliyi artırmaqla, bu fəaliyyət sahəsinin təşkili və tənzimlənməsi üçün zəruri normativ bazanın, anlayışların formalaşdırılmasını aktuallaşdırmış oldu.

İlk auditorlar hökmdarların (saraylarda, xəzinədarlıqda) və iri torpaq sahiblərinin təşəbbüs və göstərişi ilə formalaşırdırsa, artıq XV-XVI əsrlərdən etibarən onların fəaliyyət sahəsinin dəqiqləşdirilməsi, ixtisaslaşması və birləşməsi prosesi baş verdi. 1559-cu ildən İngiltərədə auditorların dövlət orqanlarına xidmətə (nəzarət xidmətinə) qəbulu onların rəsmi dövlət məmuru statusu və yüksək imtiyazlar alması ilə nəticələndi (6, s.34-35). Bu dövrə aid mənbələr sübut edir ki, auditorlar krallığın və parlamentin yüksək statuslu və səviyyəli dövlət məmuru hesab olunurdu. Müstəqil auditorların müəyyən edilməsi ilə bağlı bizə gəlib çatan rəsmi nəşr olunmuş sənəd XVIII əsrin əvvəlinə aid edilir («An accounting report about 1721») (9, s.42-43).

Artıq bu dövrdən başlayaraq, Qərbi Avropa ölkələrində, əsasən də İngiltərədə (Londonda) müstəqil peşəkar auditorlar fəaliyyət göstərməyə başlamışdı. Belə ki, Londonun 1799-cu ildəki məlumat kitabında auditor qismində fəaliyyət göstərən 11 firma, 1822-ci ildə isə 73 firma qeydə alınmışdır. Belə gedişat həm də auditin digər xidmət növlərinin inkişafı ilə bağlı özünü göstərirdi. Belə ki, artıq bu dövrdə Qərbi Avropa ölkələrində, İngiltərədə, Hollandiyada, Fransada, Avstriyada, Almaniyada və s. bazar münasibətləri formalaşır, istehsal müəssisələrinin, bankların, səhmdar cəmiyyətlərinin sayı artırdı. Məhz tarixi mənbələr göstərir ki, bu subyektlərə yalnız maliyyə, vergi hesabatlarının təsdiqi deyil, digər auditor xidməti növlərinə müraciət edir və onların inkişafında maraqlı olurdular (17, s.35). Xüsusilə, genişlənən iqtisadi əlaqələrdə daxili və xarici bazarlarda rəqib müəssisələrin inkişaf səviyyəsini qiymətləndirən, müəssisələrin bazarla bağlı istehsal etdikləri məhsulun rəqabətqabiliyyətinin antomiyasını dərinlən tədqiq edən, zəruri məsləhət-konsaltinq xidmətləri göstərmək iqtidarında olan auditin digər növlərinə tələbat tədricən artırdı.

Düzündür bu xidmətləri müasir dövrün auditor xidmətləri ilə bərabər tutmaq düzgün olmasa da, lakin dövrü baxımdan onlar artıq rəqabət-rəqabətqabiliyyəti amilləri, konseptual baxışları ilə daha da yaxından çıxış edirdilər. 1805-ci ildə nəşr olunmuş Edinburq üzrə ilk ayrıca auditor məlumat kitabında artıq 17 auditorun adı çəkilir, az sonra onlar özlərinin peşə təşkilatını yaradır, göstərdikləri xidmətlərin çeşidini göstərirdilər. Sonralar, 1854-cü ildə bu şəhərdə mühasiblər cəmiyyəti yaradılaraq və o, peşəkart mühasib-auditorları özündə birləşdirmişdir (7, s.35).

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

Rusiyada auditor vəzifəsi I Pyotr tərəfindən (XVIII əsrin əvvəlində) ordu və donanma üçün tətbiq edilmişdir; bu vəzifə isə başlıca olaraq əmlak xarakterli müəyyən mübahisələrin və məhkəmə araşdırmalarının auditorlar tərəfindən uçot-təftişindən və hüquqi həllindən ibarət idi. XVIII-XIX əsrlərdə Rusiya auditorlarının Qərb auditorlarından daha böyük hüquq və vəzifələri vardı (17, s.36). Əsr yarım ərzində Rusiya auditorları həm də müfəttiş, müstəntiq, hakim və prokuror idilər. 1867-ci ilədək Rusiyada auditorlar adlanan xüsusi idarələr mövcud olmuşdur.

Göstərmək olar ki, bunlar kiçik firmalar deyil, Rusiyanın hərbi və dəniz nazirlikləri yanında ali hərbi təftiş məhkəmələri idi. Beləliklə, Qərbdəki kimi geniş imkanlara malik olmasada, lakin, Rusiyada artıq müvafiq dövrdə heç də böyük olmayan audit institutları, firmaları təşəkkül tapmağa başlamışdı (12, s.39).

Müvafiq dövrdəki auditin formalaşma və inkişaf prosesinin təhlili göstərir ki, auditin məqsəd və vəzifələri nəzarət-təftişin məqsəd və vəzifələrindən həm nəzəri, həm də praktik baxımdan köklü surətdə fərqlənmişdir. Onların nəzarət və yoxlamalarında müəyyən fərqləndirici cəhəti, auditin üstünlüyünə və maraq dairəsinin genişlənməsinə təsir edəcək vacib bir amilin mövcudluğu olmuşdur. Bu fərqləndirici cəhət və üstünlük onunla bağlı idi ki, auditin nəticələri daha obyektiv olub, öz məlumatlarının istifadəçiləri üçün vacib amal olan şəffaflıq, tamlıq və qərəzsizlik prinsiplərini təmin olunmasına şərait yaradırdı. Bütün bunlara səbəb olan başlıca amal kimi isə auditin müstəqillik prinsipinə malik olması və onu genişləndirməsi çıxış edirdi. Belə ki, orta əsrlərdə və bazar münasibətlərinin formalaşmağa başladığı XVII-XVIII əsrdəki Qərbi Avropa ölkələrində müstəqil nəzarətçi və auditorların sifarişçi təsərrüfatların və müəssisələrin rəhbərliyindən asılılığı aradan qalxmağa, auditdə maraqlı olan tərəflərin, şəxslərin sayı artmağa başlamışdı. Bu isə auditin gələcəkdə müstəqil fəaliyyət sahəsi kimi təşəkkülündə, onun bir ictimai dövlət institutu kimi təşkilatlanmasında müsbət rol oynamışdır.

Bu dövrdə feodal-bazar iqtisadiyyatının birgə, lakin ayrı-ayrı dövlətlərdəki inkişaf xüsusiyyətlərindən asılı olaraq, auditə də baxışlar fərqlənirdi.

Bazar münasibətlərinin, kommersiya-ticarət əlaqələrinin daha geniş inkişaf etməyə başladığı İngiltərədə, Niderlandda, sonradan isə Fransada auditin həm müstəqil (neytral), həm də dövlət (dövlət audit) qolları qəbul edilib, qiymətləndirilirdi. Bu ölkələrə nisbətən feodal təsərrüfatının üstünlük təşkil etdiyi İsraniyada, Portuqaliyada, Almaniyada, İtaliyada və Rusiyada isə auditin təyin olunma əsasında, daha çox dövlət audit qurumu kimi formalaşması nəzərə çarpırdı. Əhəmiyyət kəsb edən amil odur ki, qeyd edilən ölkələrdə təsərrüfat fəaliyyətinin formasından asılı olmayaraq, auditin digər bir qolunun - müasir daxili auditin inkişafı üçün münbit zəmin yaranmışdı. Zadəganlar, feodallar və yenidən formalaşmağa başlayan burjuaziyanın müəyyən qismi öz təsərrüfat fəaliyyətində daxili nəzarətin təşkilini zəruri sayır və daxili nəzarətçilərin fəaliyyətinin formalaşmasına zəmin yaradırdılar. Bu formalaşma prosesində daxili nəzarətçilərin fəaliyyət istiqaməti çox vaxt təsərrüfatı idarə edənlərdən, ucbotu aparanlardan fərqli olurdu.

Auditin təkmilləşməsində və inkişafında XIX əsrdə baş verən iqtisadi proseslər daha əlamətdardır. Bu dövr artıq dünyada gedən proseslərin rəngarəngliyi, bazar münasibətlərinin getdikcə daha çox təşəkkül tapması ilə xarakterizə olunurdu. Artıq müstəmləkə əsarətindən çıxan və iqtisadi baxımdan getdikcə inkişaf edən ABŞ dövləti auditin yüksəlişinə daha əlverişli zəmin yaratmaqda idi. XIX əsrin ikinci yarısından etibarən audit iqtisadiyyatın ayrılmaz bir hissəsinə çevrilməklə, nəzarətin daha səmərəli və təkmil bir forması kimi çıxış edirdi. Auditin 1850-ci ilə qədərki inkişafında əsas fərqləndirici cəhət auditor fəaliyyətinin təşkili və istiqamətliliyinin müəyyən edilməsi olmuşdur (8, s.13).

Auditor müəssisə və ya təsərrüfatın fəaliyyətinin effektivliyini müəyyənləşdirməli, idarəetmə sistemindəki səhv və nöqsanları üzə çıxarmalı, vergilərin ödənilməsi vəziyyətini qiymətləndirməli, onun istehsal etdiyi məhsulun bazada artımını təyin etməli idi. Qeyd etmək lazımdır ki, hələ ki, müvafiq dövrə xas olan yanaşmanın auditin müasir inkişafından başlıca fərqli cəhəti onda idi ki, bu dövrdə auditin yalnız nəzarət, təhlil və qiymətləndirmə növləri nisbətən geniş təşəkkül tapmışdı, auditin digər növlərinin (məsləhət, proqnoz) inkişafı qanəedici səviyyədə deyildi. Auditin əsas metodoloji bazası “məhiyyət üzrə yoxlama” üzərində formalaşmışdı ki, bu da ciddi və tam yoxlamaların keçirilməsini zəruriləşdirdi. Auditin müvafiq dövrdəki inkişafı onun daha çox təftiş-nəzarət yoxlama forması ilə bir mövqedən çıxış etməsinə öz təsirini göstərirdi.

Auditin sonrakı inkişaf dövrü XIX əsrin ikinci yarısına təsadüf edir. Krım müharibəsi bir çox ölkələrin iqtisadiyyatına ciddi təsir göstərməklə, bazar iqtisadi münasibətlərinin inkişafını sürətləndirərək, feodal təsərrüfat münasibətlərinin dağılması prosesini labüdləşdirdi (təhkimçiliyin ləğvi, Qərb ölkələrində sənayenin inkişafı). Baş verən proseslər auditdən yan keçməyərək, onun fəaliyyət sferasını genişləndirməklə, məqsəd və metodlarının təkmilləşməsinə, bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun tərzdə formalaşmasına rəvac vermişdir. Auditin inkişafında ən mühüm mərhələ onun ayrıca və səciyyəvi əlamətlərə malik bir peşə-ixtisas sahəsi kimi tədricən formalaşması, auditorların peşəkar birliklərinin yaranması ilə səciyyələnir. XIII-XIV əsrlərdə və sonrakı dövrlərdə auditor və mühasib kimi müxtəlif ixtisaslı və təhsilli şəxslər fəaliyyət göstərə bilirdisə, XIX əsrin ortalarından başlayaraq səriştəli və yüksək sahəvi ixtisaslı auditorlara olan tələbatı artırmaqla, onların peşəkar fəaliyyət üzrə vəzifələrin konkretləşdirilməsini, peşə məsuliyyətinin artırılmasını zərurətə çevirmişdir.

Məhz bu amillərin təsirinin nəticəsi idi ki, bu dövrdən etibarən müstəqil, peşəkar auditor və mühasiblərin müəyyən korporasiyalarda, qurumlarda birləşməsi, onlara üzv olması prosesinin əsası qoyuldu. Belə tarixi prosesin ilkin təşəkkülü Birləşmiş Krallığın üç ərazisində: Şotlandiya, Uels və İrlandiyada mümkün oldu (8, s.16). Belə ki, Şotlandiyada kral fərmanına əsasən yaradılmış peşəkar mühasiblərin (auditorların) ilk rəsmi birlikləri bunlar idi:

- Edinburq Mühasiblər və Auditorlar Birliyi (The Society of Accountants of Edinburgh) - 23 oktyabr 1854-cü il;
- Qlazqo Mühasiblər və Aktuarlar İnstitutu (The Institute of Accountants and Actuaries in Glasdow) - 15 mart 1855-ci il;
- Aberdin Auditorlar Birliyi (The Society of Accountants in Aberdeen) - 10 aprel 1867-ci il.

Bir çox Qərbi Avropa ölkələrində, əsasən də Böyük Britaniyada auditorlar çox vaxt peşəkar və müstəqil mühasiblər adlanırlar və onlar bilavasitə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olurdular. Adi mühasiblərdən peşə fəaliyyətinin istiqamətliyi ilə fərqlənən, auditorlar bilavasitə onlara aid olan normativ-metodoloji əsaslar və qanunvericilik bazası üzrə fəaliyyət göstərirdilər. Şotlandiyada yaradılan müvafiq birlik və institutlar üzvlüyə qəbul prosedurunı, peşəkar auditor olmaq qaydalarını, bu peşəyə olan tələbləri müəyyənləşdirməklə, peşəkar mühasib, auditor peşəsi sahiblərinin sıralarına təsadüfi və məsuliyyətsiz şəxslərin gəlişinin qarşısını almaq istiqamətində mühüm addım atmış oldular. Müasir dövrdə qorunub saxlanılan auditor olmaq tələblərinin, auditor kimi fəaliyyət göstərmək prinsiplərinin əsas, ilkin normativ-metodoloji bazası bu mənbədən qaynaqlanır.

XIX əsrin 90-cı illərinin ortalarında Şotlandiya auditor və mühasiblər birliyi, institutları mühasib-auditor fəaliyyətinin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı vahid normativ-metodoloji bazanın yaradılması, onun tədricən Birləşmiş Krallığın, onun müstəmləkələrinin, ingilis-sakson dilli ölkələrin ərazisində yayılması və tətbiqi üzrə xüsusi əhəmiyyət kəsb edən yanaşmanın reallaşdırılması ideyası ətrafında birləşərək, öz fəaliyyətini genişləndirdilər. Bu, artıq auditin beynəlxalq prinsiplərinin müəyyənləşdirilməsi, bu sahədə qabaqcıl və inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinin yayılması istiqamətində ən vacib addımlardan biri sayıla bilər.

Bütün bunlardan əlavə, bu sahədə mövcud olan fikir ayrılıqlarının, münaqişələrin aradan qaldırılması, mövcud problemlərin həlli üzrə fəaliyyət göstərən Komitə də yaradıldı. Şotlandiyada yaradılan üç qurum 1896-cı ildə “Şotlandiya andlı mühasiblərinin (auditorlarının) rəsmi təlimatı”nı (“Official Directory of the Chartered Accountants of Scotland”) nəşr etdirdi. Auditin təşkilində və bir infrastruktur sahəsi kimi təkmilləşməsində rəsmi ixtisaslaşmış nəşrlərin, jurnalların rolu xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Bu sahədə ilk addım Şotlandiya mühasiblər (auditorlar) birliklərinin rəsmi mətbuat orqanı olan aylıq jurnalın (“The Accountants Magazine”) nəşridir. 1897-ci ildən hal-hazırədək nəşr olunan bu jurnal audit və mühasibat sahəsində elmi-praktik yönümlü məqalələr, normativ-metodik sənədlər, təlimatlar nəşr etməklə, auditin beynəlxalq prinsip və tələblər əsasında inkişafı sahəsində əvəzsiz rol oynamaqdadır. Şotlandiya məktəbi və təcrübəsi auditin beynəlxalq inkişafında müsbət rolunu oynayaraq, bu sahədə əldə olunan zəngin təcrübə əvvəlcə İngiltərədə, sonradan isə digər ölkələrdə auditin təkmil normativ-hüquqi və metodoloji bazasının yaranmasına təkan vermiş oldu.

Auditin dünyna təcrübəsinin formalaşmasında Birləşmiş Krallığın digər əyalət və ərazilərində yaradılan müvafiq qurumların da rolu böyük əhəmiyyət kəsb edir. İngiltərə və Uelsdə yaradılan Andlı Mühasiblər İnstitutunun (“The Institute of Chartered Accountants of England and Wales”) fəaliyyəti buna bariz nümunədir. Bu mötəbər qurum peşəkar və yüksək ixtisaslı andlı mühasibləri (auditorları) öz ətrafında birləşdirərək, onların fəaliyyəti ilə bağlı vacib normativ sənədlər hazırlayır və icrasına nəzarəti təmin edirdi. İnstitutun üzvlüyünə qəbul ilə bağlı ciddi qayda və tələblər müəyyən edilmişdi, belə ki, üzvlüyün iki növü mövcud idi:

- Müəyyən edilmiş təcrübə-sınaq müddətini müvəffəq keçərək, bu sahədə təsdiq olunmuş imtahanları uğurla verən şəxslər (associates - əməkdaşlar);
- Peşəkar, müstəqil auditor kimi beş il ardıcıl fəaliyyət göstərərək, nüfuz qazanmış auditorlar, andlı mühasiblər (fellows – üzvlər).

Auditorların hazırlanması, üzvlüyə qəbulu və əvəz edilməsi prosesi fərqli cəhətləri ilə seçilirdi. İnstituta üzv olan bir qism auditorlar kifayət qədər nəzəri və praktik bilik və təcrübəyə malik olduqdan sonra fəaliyyətə başlayırdısa, digər qismi zəruri praktik təcrübəyə malik olduqdan, nəzəri biliklərini artırırdıqdan sonra öz fəaliyyətini qururdu. Hər iki halda institut üzvlərinə audit sahəsində nəzəri və praktik bilik və təcrübənin aşılmasında, onların təkmilləşməsində önəmli rol oynayırdı. Bütün bu amillər auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb etməklə, auditorların davamlı ixtisasartırılmasının formalaşdırılması zərurətinin əsasını qoymuş oldu. İrlandiyada Andlı Mühasiblər İnstitutunun əsası 1888-ci ildə qoyulmuş, bu institut auditin bir sahə kimi inkişafında nəzərəcarpacaq işlər gürmüşdür.

İnstitut Birləmiş Krallığın ərazisində yaradılan digər mötəbər audit qurum və birlikləri ilə bərgə auditor fəaliyyətinin klassik inkişafının təkmil elmi-praktik əsaslar üzərində inkişafına keçid sahəsində mühüm təkan mənbəyi olmuşdur.

XIX əsrin 80-90-cı illərindən başlayaraq, sonrakı illər auditin inkişafında əsaslı təkamül dəyişiklikləri dövrü kimi yadda qalmışdır. Bu dövrdə audit nəzəriyyəsi formalaşmış, auditə olan ictimai-iqtisadi baxışlar dərinləşməyə başlamışdır. Audit nəzəriyyəsinin banisi kimi ingilis mühasib-auditoru Laurens Diksin (1864-1932) əməyi xüsusilə əvəzsizdir. O, auditin əsas vəzifəsi kimi “mühasibat, audit hesabatlarını təsdiq etmək üçün sübutların toplanması” prosedurunu dəqiqləşdirərək, “məhiyyət üzrə yoxlama” aparılması metodunu müəyyən etmişdir (3, s.35-36; 4, s.52). Bu əməl audit xidmət növlərindən istifadənin nəzəri-metodoloji əsaslarının formalaşmasında, auditin bazar institutlarına, qurumlarına ilə daha sıx və çox çeşidli xidmətlər göstərməsində (məliyyə-iqtisadi təhlilin aparılması, zəruri informasiya təminatının müəyyənləşdirilməsi, bazar konjunkturasının qiymətləndirilməsi, müəssisələrin artan tələblərinin ödənilməsində və s.) önəmli rol oynamışdır.

Britaniya audit məktəbinin inkişafı öz təsirini ABŞ-a da göstərməkdə idi. Lakin, bu ölkənin iqtisadi inkişafı Britaniya audit məktəbinin nəzəriyyəsinin tamliqlə qəbulunu inkar edir, Amerika sahibkarlarının, iş adamlarının və auditorlarının auditə baxışları öz mütərəqqilliyi ilə seçilirdi. ABŞ-da biznesin xüsusiyyətləri auditin tətbiqinin məqsəd və vəzifələrini Britaniyadan, habelə bir çox Qərbi Avropa ölkələrindən fərqləndirirdi.

XIX əsrin sonu və XX əsrin əvvəllərində auditin təşkili və aparılmasının məqsədlərini aşağıdakı kimi xarakterizə etmək olar:

- müəssisənin faktiki maliyyə vəziyyətini və gəlirlilik səviyyəsini müəyyən etmək;
- müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində mövcud olan səhvləri (məqsədli və təsadüfi), nöqsan və çatışmazlıqları aradan qaldırmaq.

Auditin məqsədinə və vəzifələrinə belə yanaşma ona olan müasir baxışlarla uyğunluq təşkil edərək, biznesin inkişafında bu fəaliyyət sahəsinin rolunun artması üçün əhəmiyyətliliyini bir daha sübut etmiş olur.

ABŞ-da auditor fəaliyyətini tənzimləyən qanun layihəsi 1896-cı ildə Nyu-York ştatının qanunvericilik orqanı tərəfindən qəbul edilmişdir. ABŞ iri transatlantik, sonradan transmilli auditor şirkətlərinin vətəni sayılır. İnkişaf etmiş və öz iqtisadi əlaqələrini artıq dünya iqtisadiyyatı müstəvisinə keçirməyə başlayan ABŞ, eyni zamanda, öz infrastruktur sahələrinin (bank, fond birjalrı, audit, sığorta) güclənməsi və fəaliyyət dairəsinin genişləndirilməsi marağından çıxış etməkdə idi. İqtisadiyyatın və iqtisadi əlaqələrin inkişafına ABŞ və inkişaf etmiş ölkələrin belə təsiri bazar münasibətlərinin getdikcə sürətləndirilməsinə və beynəlxalq iqtisadi inteqrasiyanın gücləndirilməsinə təsir göstərməklə, müasir qloballaşma prosesinin formalaşmasında mühüm rol oynamışdır. Məhz bütün bu amillərin nəticəsidir ki, müasir dövrə qədər öz varlıqlarını qoruyub saxlayan iri transmilli, beynəlxalq auditor şirkətlərindən olan “PriceWaterhouse and Co”, “KPMG”, “Ernst and Young”, “Deloitte and Touche”-un (sonradan bu şirkətlərin adlarında müəyyən dəyişikliklər olmuşdur) vətəni ABŞ hesab olunur.

Bu məşhur şirkətlər XIX əsrin sonunda yaradılmış və o dövrün yüksək biznes-işgüzar aktivliyi onların sıçrayış sürətilə inkişafında müsbət rol oynamışdır. ABŞ auditor firmalarının işində mütərəqqi meyl onunla bağlı idi ki, bu firmaların məqsəd və vəzifələrinə klassik auditor yoxlamaları aparmaqla yanaşı, biznesin təşkili və inkişafı ilə bağlı müxtəlif növlü məsləhət xidmətlərinin həyata keçirilməsi də daxil idi. İri və məşhur auditor firma və şirkətlərinin formalaşması auditin inkişafına əsaslı şəkildə təsir göstərməklə, onun beynəlxalq aləmdə tam genişliyi ilə tanınmasında, biznes mühitində nüfuzunun artmasında, bazar iqtisadiyyatının vacib və zəruri infrastruktur sahəsi kimi mövqeyinin güclənməsində əvəzedilməz rol oynamışdır. İri audit firmaları xidmət bazarında nüfuzunun güclü olması, xidmətin keyfiyyətinin yüksək səviyyəsi ilə seçilməklə yanaşı, həm də imkan və nizamnamə kapitalının böyüklüyü ilə fərqlənirdi. Belə şirkətlər bir növ müəssisələrdə daha çox inam oyadır, müəssisələrin (sənaye müəssisələri, banklar, sığorta təşkilatları, birjalar və s.) çoxu məhz belə auditor şirkətləri ilə çalışmaq marağında olurdu. ABŞ-da auditorların və audit şirkətlərinin seçilməsində və cəlbində sifarişçi qismində müəssisələrin təsisçiləri, səhmdarları və onun fəaliyyətində maraqlı olan tərəflər çıxış edirdi. Bütün bu amillər müstəqil auditorun və auditor təşkilatının xidmət bazarında öz nüfuzunu qoruyub saxlaması, onlara qarşı peşə-biznes məsuliyyətinin çox ciddi şəkildə qurulması kimi vacib tələblərin olmasını şərtləndirirdi. Həmçinin, auditorların və auditor şirkətlərinin maraqlı tərəflər tərəfindən cəlbə praktikası da müəssisə-auditor münasibətlərinin sivil normalar, peşəkar tələblər çərçivəsində qurulması baxımından da əhəmiyyət kəsb edirdi.

Keçən əsrin əvvəllərindən başlayaraq, formalaşan belə audit təcrübəsinin müasir postsovet məkanında, o cümlədən Azərbaycan Respublikasında inkişaf etməyə başlayan auditor xidməti bazarında tətbiqi ilə bağlı öyrənilməsi vacib amil kimi ilə maraq doğurur.

ABŞ-da peşəkar və qeyri-dövlət auditor təşkilatlarının iki forması formalaşmışdır. Bu təşkilatlardan biri ümumilli, federal səviyyədə təşkil edilən Amerika Diplomlu Mübasiblər İnstitutu (The American Institute of Certified Public Accounting - AICPA) adlanır (17, s.36). Bu təşkilat 1887-ci ildən indiyə qədər müvəffəqiyyətlə fəaliyyət göstərir. Təşkilat istər ABŞ-da, istərsə də dünyada auditin nəzəri-praktik əsaslarının təkmilləşməsində, peşəkar auditorların hazırlanmasında aparıcı mövqeyə malikdir. Həmçinin, təşkilat auditin nəzəri-metodik əsaslarının hazırlanmasına, bu sahədə fundamental və məqsədli araşdırmaların aparılmasına rəhbərlik etməklə, nüfuzlu məbat orqanı hesab olunan “Journal of Accounting” jurnalını nəşr etdirir. ABŞ-da digər peşəkar auditor təşkilatı müxtəlif ştatlarda təşkil olunan audit qurumları, institutlarıdır. Bu təşkilatlar ştatlarda fəaliyyət göstərməklə, diplomlu ictimai mühasiblər (auditorlar) cəmiyyəti şəklində formalaşmışdır.

Qərbi Avropanın inkişaf etmiş ölkələrindən olan Almaniyada auditin təkmil əsaslarda formalaşması istiqamətində ilk addımlar 1870-ci ildən başlayaraq atılmışdır. O dövrdə səhmdar cəmiyyətləri haqqında qanuna edilən əlavədə həmin cəmiyyətlərin müşahidə şuralarına tapşırılmışdır ki, balans, mənfəətin bölüşdürülməsinə dair hesabatı yoxlasınlar və yoxlamanın nəticələri barədə səhmdarların ümumi yığıncaqlarında məlumat versinlər (7, s.33). Kənar, məsləhət yönümlü auditin aparılması vəzifəsi sonradan, 1931-ci ildə səhmdar cəmiyyətlərinə dair göstərişlərdə daha dəqiqliklə əks olunmuşdur (7, s.36).

Belə inkişaf mərhələsi cəmiyyətlərin fəaliyyət sahələrinin genişlənməsi, onların istehsal fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi, aparılan maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mürəkkəbləşməsi, auditin nəticələrinin daha aydın və əsaslandırılmış sübut və təhlillər üzərində qurulması, idarəetmə orqanlarının verdikləri məlumatlara görə məsuliyyətinin artırılması, auditor fəaliyyətinin sığortalanması kimi mühüm amillərlə bağlıdır. Bütün bu amillər isə alman müəssisələrinin daxili və xarici bazarlara çıxardıqları məhsulların rəqabətqabiliyyətinin yüksəlməsində öz əksini tapmışdır. Alman audit məktəbini digər inkişaf etmiş ölkələrin audit məktəbindən fərqləndirən əsas cəhət onun daha çox ciddi normativ-hüquqi və metodoloji bazaya isnad etməsi, nisbətən sərt tənzimləmə mexanizmi üzərində formalaşması idi. Bütün bunları alman ictimai-iqtisadi həyatının inkişaf xüsusiyyətləri, cəmiyyət üzvlərinin psixologiyasından irəli gələn bir cəhət kimi də qiymətləndirmək olar.

Fransada audit fəaliyyətinə rəhbərlik edən iki əsas təşkilat formalaşmaqda idi: birincisi, Ekspert-Mühasiblər və Müvəkkil-Mühasiblər Palatası; ikincisi, Hesablar üzrə Komissarlar Cəmiyyəti. Bu iki qurum arasında əsas fərqli cəhət onunla bağlıdır ki, Ekspert-Mühasiblər və Müvəkkil-Mühasiblər Palatasının üzvləri uçot və hesabatların yoxlanışını keçirməyə dəvət olunur, Hesablar üzrə Komissarlar Cəmiyyətinin üzvləri isə mövcud qanunvericiliyə əsasən auditin keçirilməsinə məcburi qaydada təyin edilirlər. Hesablar üzrə komissarların fəaliyyəti 1845-ci il 19 sentyabr tarixli ordonansla (hökumət aktı ilə) çox ciddi və sərt şəkildə tənzimlənir. Ölkədə auditin tənzimlənməsini təşkil edən birinci təşkilatın fəaliyyəti müstəqil könüllü auditin həyata keçirilməsi ilə xarakterizə olunursa, ikinci təşkilatın fəaliyyəti daha çox dövlət auditinin təşkilini və tənzimlənməsini təmin edən qurum kimi qiymətləndirilə bilər.

İnkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatı ölkələrindən biri olan Fransada da auditin inkişafı bazar münasibətlərinin təbiətindən irəli gəlməklə, ölkədə iqtisadi inkişafın sürətlənməsində, onun nəzəri və praktik metodoloji bazasının təkmilləşməsində öz müstəbət rolunu oynamışdır. Həmçinin, müəssisə və firmaların məhsul istehsalının artımında, onların bazarda rəqabətə davamlı şəkildə satışında auditin məsləhət-konsaltiq xidmətlərinin əvəzsiz rolu olmuş və bu proses hal-hazırda qədər davam etməkdədir. Fransada da peşəkar audit, maliyyə-mühasibat yönümlü jurnalların nəşri mütərəqqi audit təcrübəsinin, onun xidmət növlərinin yayılmasında və öyrənilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edən amillərdəndir.

Auditin müasir çoxşaxəli inkişafı XX əsrin əvvəllərinə təsadüf edir. Yüksək iqtisadi inkişaf, dünya iqtisadiyyatında baş verən yeni dönüş mərhələsi, iqtisadiyyatda dərinləşməkdə olan struktur dəyişikləri kütləvi şəkildə səhmdar cəmiyyətlərinin, müxtəlif təşkilatı-hüquqi formalı təsərrüfat subyektlərinin yaranmasına güclü təkan vermişdir. Maliyyə-mühasibat sisteminin, auditor xidmətlərinin nəzəri-metodoloji bazası da bu proseslərin təsiri altında təkmilləşməyə başlamışdır. Maliyyə resurslarının, pul vəsaitlərinin axınına nəzarət sistemini daha ciddiləşdirmək və bu sahədə şəffaflığı artırmaq məqsədilə 1904-cü ildə ilk dəfə konsolidə olunmuş balansın tətbiqinə keçildi. Bütün bu amillər, təbii ki, auditin aparılması metodikasına öz təsirini göstərməklə, bu istiqamətdə yeni baxış və yanaşma metodologiyasının hazırlanmasını şərtləndirdi.

Auditin vəzifəsinə daha çox yerinə yetirilən bütün maliyyə - təsərrüfat əməliyyatlarına, müxbirləşdirilən hesabların uyğunluğuna və məqsədliliyinə, mühasibat hesabatlarının tərtibinə kompleks nəzarət və qiymətləndirmə şamil olunurdu.

Auditin aparılmasında “mahıyyət” yanaşmasından “uyğunluğun və əhəmiyyətliyi” yoxlanılmasına keçid özünü aydın büruzə verməkdə idi. Artıq kifayət qədər və qaneedici audit sübutlarının toplanması auditin nəticələrini formalaşdırmaq və auditor münasibəti bildirmək üçün yetərli hesab olunur, klassik və ənənəvi audit yanaşmasına (mahıyyət üzrə tam yoxlama, bütün təsdiqedici sübutların əldə edilməsi) daha ehtıyac qalmırdı. Müvafiq dəyişiklik prosesi isə müasir bazar münasibətlərinin təbiətinə uyğun olan audit yanaşmasının - audit aparılmasının nəzəri-metodoloji bazasının formalaşmasına təsir edən vacib amil kimi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Həmçinin, audit yoxlamasında “uyğunluq və əhəmiyyətli” metodikasının tətbiqi, auditin aparılmasında bir çox iqtisadi metodlardan, o cümlədən iqtisadi təhlillər, iqtisadi-riyazi hesablamalar, statistik seçmə metodlarından istifadəni mümkün etməklə, auditin nəticələrini geniş istifadəçilər auditoriyası üçün daha maraqlı və cəlbedici etmişdir.

Bu dövr müasir və təkmil audit sahəsinin inkişafı kimi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Məhz bu dövrdə ABŞ-da, Qərbi Avropa ölkələrində zəruri infrastruktur sahəsinə olan dövlət və ictimai tələblər artmaqla, onun nəzəri və praktik əsaslarının inkişafı üçün əlverişli zəmin yaradıldı. Amerikalı iqtisadçı-auditor Robert Montqomeri (1872-1953) (10, s.26) bu dövrdə auditin nəzəriyyəsinin inkişafında önəmli rol oynamışdır. O, göstərir ki, auditor rəyinin və münasibətinin formalaşmasına yalnız daxili proseslər təsir göstərməməli, burada həmçinin, ətraf sosial mühit, iqtisadi durum, sifarişçi və maraqlı tərəflərin maraqları öz əksini tapmalıdır (17, s.23-24). Belə prosedur isə “uyğunluğun və əhəmiyyətliyi” auditini ilə daha çox uzlaşmaqla, auditin ictimai-iqtisadi həyatdakı mövqeyini artırır, onu mötəbər və obyektiv informasiya formalaşdıran vacib bir mənbəyə çevirir.

Belə baxışlar informasiyalı cəmiyyətin qurulması istiqamətində dünyada həyat keçirilən genişmiqyaslı tədbirlərdə auditə olan yanaşma ilə də uyğunluq təşkil edir. Robert Montqomeri auditin sənədləşdirilməsinin, materiallarının testləşdirilməsi metolikasının yaradıcısıdır. Bu metodika müasir audit təcrübəsində öz mütərəqqiliyi və əhəmiyyətliyi ilə xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

XIX əsrin sonu və XX əsrin əvvəllərindəki iqtisadi inkişaf prosesi auditin yeni bir qolu olan daxili auditin geniş təşəkkül tapmasına rəvac vermişdir. Təkmilləşən və öz mürəkkəbliyi ilə səciyyələnən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları auditdə testləşdirmə, mahiyyət baxımından təhlil və araşdırmalar və digər bu kimi metod və üsullardan istifadəni zəruriləşdirdi. Həmçinin, auditin aparılmasında subyekt daxili nəzarət sisteminin, daxili auditin yaradılması zərurəti gündəmə gəlmişdi və bu yeni sistem iki məqsədə xidmət etməklə, son dərəcə əhəmiyyətli idi:

- Birincisi, subyekt daxili həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mütəmadi olaraq təhlil edilib, qiymətləndirilməsi;
- İkincisi, kənar, müstəqil audit üçün vacib olan əsaslandırılmış informasiya bazasının formalaşdırılması.

İnkişaf dinamikasının məqsədlərinə uyğun olaraq, auditin tətbiqində əhəmiyyətli dəyişikliklər baş verirdi. Auditor xidmətinə olan tələb və təklifin dəyişilməsi auditin məqsədində aşağıdakı düzəlişlərin aparılması üçün əsas olmuşdur:

- Müəssisə və şirkətin faktiki maliyyə vəziyyətini və gəlirlilik səviyyəsini müəyyən etmək, onların bazarlarda məhsullarını satmaq imkanını artıran əsaslandırılmış təkliflər vermək;

- Bilərəkdən edilmiş və bilərəkdən edilməmiş (ikinci dərəcəli) səhvlərin nəticələrinin aradan qaldırılmaması yollarını müəyyənləşdirmək.

Bütün qeyd edilənləri nəzərə alıb, göstərmək olar ki, ingilis audit yanaşma və sistemindən amerikan audit və yanaşma sisteminə keçidi, transformasiyanı səciyyələndirən başlıca cəhət tam və başdan-başa audit metodundan testləşdirmə metoduna keçilməsidir. Testləşdirmə və digər müasir audit metodikalarının geniş tətbiqi ABŞ-da daxili audit məktəbinin formalaşmasında öz müsbət rolunu oynamışdır. Daxili auditin həyata keçirilməsini təmin edən daxili auditorların formalaşması prosesi də bu dövrdən başlamışdır. Bazar münasibətlərinin inkişaf etməkdə olduğu ölkələrdə də daxili auditorlara olan ehtiyacın artması (6, s.23) bu fəaliyyət sahəsinin auditin aparıcı bir qolu kimi mühüm zərurətini bir daha təsdiq edir. Müstəqil və kənar auditor maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mürəkkəbliyi və auditin aparılma müddətini nəzərə alıb, sifarişin təyinatına uyğun olan auditor yoxlamasını mahiyyət və əhəmiyyətlik prinsiplərinə uyğun keçirir. Bu zaman bütün əməliyyat və hesabların əvvəldən-axıradək yoxlanılması deyil, müəssisənin maliyyə vəziyyətinə və nəticələrinə təsiri əsas götürülməklə onların kəmiyyət və keyfiyyət meyarları üzrə yoxlanılması məqsədəuyğun sayılır. Eyni zamanda, müəssisədə həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarını mütəmadi olaraq izləyib qiymətləndirən daxili audit sistemi ümumi auditin həyata keçirilməsində başlıca informasiya bazasını formalaşdırmış olur.

Daxili auditin kənar, müstəqil auditlə əlaqələrinin zəruriliyi normativ sənədlərdə və müvafiq ədəbiyyatda öz əksini tapmışdır. İngiltərədə 1910-cu ildə nəşr edilən “Audit proqramı” kitabında qeyd edilir ki, “auditin birinci, başlanğıc addımı müəssisənin daxili nəzarət, audit sisteminin mövcud vəziyyətini qiymətləndirməkdir” (5, s.57; 11, s.4).

Amerika iqtisadçıları bu məsələ ilə bağlı münasibətlərini belə ifadə edirlər: “Operativ uçotun təşkilində və hesabların tərtibində daxili nəzarət, audit mühitinin yaradılması prinsipi əsas götürülməlidir” (4, s.48). Bütün bu yanaşmalar auditin bir vahid sistem kimi inkişafına təkan verməklə, müəssisələrin fəaliyyətində maraqlı olan tərəflər üçün geniş obyektiv, tam və şəffaf informasiya təminatını yaratmış olur. Bu amil vətəndaşların ölkədə gedən iqtisadi proseslərdə, milli iqtisadiyyatın inkişafında başlıca rol oynayan müəssisə və təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində daha fəal iştirakı üçün münbit zəmin formalaşdırmaqla, bazar subyektləri arasında sağlam rəqabətin və sivil münasibətlərin tənzimləməsinə öz müsbət təsirini göstərmiş olur.

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

Auditin məqsəd və aparılma metodlarının təkmilləşməsinə baxmayaraq, qısa müddət ərzində auditə yanaşmaların köklü surətdə dəyişməsi prosesi öz çətinliyi ilə müşahidə olunmuşdur. XX əsrin əvvəllərində seçmə metodunun tətbiqi auditin formalaşması prosesində atılan ən vacib, mütərəqqi addım kimi əhəmiyyət kəsb edir (6, s.30; 11, s.47).

Dünyada gedən inkişaf proseslərinin 1933-1940-cı illər dövrü iqtisadi baxımdan bir çox səbəblərə görə maraq kəsb edir. Bu proseslərin gedişində ikinci dünya müharibəsi ərəfəsindəki “Ruzveltin yeni kursu” öz təsirini göstərmişdir. İqtisadi inkişafı, o cümlədən auditin formalaşmasına təsir edən səbəbləri ümumiləşdirərək, aşağıdakı kimi sistemləşdirmək mümkündür: birincisi, Nyu-York fond birjası və bir çox dövlət orqanları tərəfindən əməliyyatların aparılan auditlərə təsiri; ikincisi, auditin məqsəd və vəzifələrinin müəyyən edilməsi sahəsində ciddi fikir ayrılıqlarının olması.

Müvafiq dövrdə bir çox iqtisadçı alimlər və auditorlar belə bir fikri dəstəkləyirdilər ki, auditorun vəzifəsi mümkün və mövcud səhvlərin aşkar edilib, üzə çıxarılmasıdır. Sonradan bu baxışlarda nəzərəcarpacaq dəyişikliklər müşahidə edilməyə başlandı ki, bu da özünü auditorun diqqətinin yalnız səhvlərin aşkarlanması üzərində cəmlənməsi fikrindən uzaqlaşmasında göstərmiş oldu (17, s 35-37). 1940-cı ilədək səhvlərin aşkar edilməsi ilə bağlı auditorun məsuliyyət səviyyəsini müəyyən edəcək hər hansı bir normativ-hüquqi sənəd olmamışdır. Ümumilikdə qeyd edilirdi ki, bu olduqca vacib, auditin nəticələrinə təsir göstərəcək amil kimi əhəmiyyət kəsb edir. Bir çox iqtisadçı alimlər və auditorlar da iddia edirdilər ki, səhvlərin aşkarlanmasını auditin əsas məqsədinə aid etməyə ehtiyac yoxdur (9, s.47).

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

1. Auditin aparılmasının testləşdirmə metodu vasitəsilə onun planlaşdırılması istiqamətində atılan ilk addım daxili nəzarət sisteminin təhlil edilib qiymətləndirilməsidir. Bu məsələ auditin əsas vəzifəsinə şamil edilməməli, lakin daxili nəzarət sisteminin nəticələrinin etibarlılıq səviyyəsi müəyyən edilməlidir.
2. Auditor fəaliyyəti üzrə qəbul edilmiş ümumi təcrübə göstərir ki, daxili nəzarət sisteminin müəyyən edilib qiymətləndirilməsi nəzarət obyektinin auditində vacib sayılır.
3. Audit özlüyündə seçmə, testləşdirmə və digər metodlarının tətbiqi səviyyəsindən asılıdır. Bütün bu metodların dəyərliyi və əhəmiyyəti daxili nəzarət sisteminin effektivliyi ilə bağlıdır. Auditorlar şəxsən daxili nəzarət sisteminin uyğunluğuna və onların formalaşdırdıqları informasiyaların dürüstlüyünə əmin olmalıdırlar. Əks halda, auditor yoxlaması uzunmüddətli olması, ciddi araşdırması ilə səciyyələnməlidir.

Auditin aparılmasında mütərəqqi metod və üsullardan istifadə, xüsusilə də daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi sahəsindəki baxışların dəyişməsi auditin aparılma metodologiyasının təkmilləşməsinə təsir göstərmişdir. Belə yanaşmalar biznes risklərinin müəyyən edilməsi, auditor risklərinin minimum səviyyəyə endirilməsi ilə bağlı normativ bazanın formalaşmasına öz təsirini göstərmişdir. Auditin formalaşmasında və inkişafında, onun məqsəd və vəzifələrinin təkmilləşməsində auditor firmalarının, ələlxüsüs da iri və aparıcı auditor şirkətlərinin rolu xüsusi qeyd edilməlidir.

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

Audit firma və şirkətlərinin sayının artmasını iki nöqteyi-nəzərdən səciyyələndirmək mümkündür. Birincisi, kəmiyyət dəyişikliyi ki, bu da sürətlə artmaqda olan xidmət istifadəçilərinin, sifarişçilərin biznes fəaliyyəti ilə bağlı müxtəlif yerlərdə, ərazilərdə formalaşması və buna uyğun olan yeni auditor firmalarının, onların filiallarının yaradılması ilə əlaqədardır. İkincisi, keyfiyyət amilinin yüksəlməsi, auditor firmalarının sifarişçiləri və üçüncü şəxslər, maraqlı tərəflər qarşısında məsuliyyətlik səviyyəsinin yüksəlməsi ilə bağlıdır. Məhz bu səbəb amilinin nəticəsində auditor xidməti bazarı öz təkmilləşmə dövrünə qədəm qoymuş, xidmətin tənzimlənməsi, sivil rəqabət və auditörlərin fəaliyyətinin keyfiyyət, etik nomalarının müəyyənləşdirilməsi meyarları formalaşmağa başlamışdır.

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

İnkişaf etməkdə olan auditor firmalarının fəaliyyətində digər əhəmiyyət kəsb edən amil onunla bağlı idi ki, bu qurumlar yalnız maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, mühasibat uçotunun təşkilinin auditini aparmaqla, yəni məcburi auditə meylliliklə öz işlərini qurmurdu və daha çox xidmət bazarının genişlənməsində, auditin inkişafında mühüm rol oynayan məsləhət xidmətlərinin, yəni könüllü auditin həyata keçirilməsində də səylərini artırırdılar. Belə inkişaf meyli müəssisələrə daha geniş fəaliyyət aparmaq imkanı verməklə, onların məhsullarının bazardakı rəqabətqabiliyyətlik mövqeyini qiymətləndirməyə imkanlar yaradırdı.

Keçən əsrin 30-cu illərinin “böyük depressiyası” auditor xidmətindən də yan keçməmişdir. Bu dövr, ilk öncə, xidmətin inkişafında müəyyən böhran vəziyyətinin yaranmasına səbəb olsa da, auditor xidməti bazarında durğunluq mühiti yaratsa da, belə neqativ proses uzun müddət davam etmədi. Həmçinin, bu dövr auditin inkişafında təkanverici qüvvə kimi də xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Tənəzzülə uğrayan və durğun vəziyyətində olan iqtisadiyyatın çanlanmasında, müəssisələrin fəaliyyətinin tam və obyektiv işıqlandırılmasında, onların fəaliyyətinin məqsədəuyğun şəkildə qurulmasında auditin də rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb etmişdir. Belə ki, 1929-cu ildə Uoll-Stritdə qiymətli kağızlar bazarında, 1932-ci ildə isə Nyu-York fond birjasında ciddi saxtakarlıqların, maliyyə fırıldaqlarının aşkarlanması məhz auditor xidmətinin səyi nəticəsində mümkün olmuşdur (6,s.33). Eyni zamanda, auditin ən vacib istiqamətlərindən biri olan məsləhət xidmətləri, mövcud böhranlı vəziyyətin sağlamlaşdırılması, müəssisənin sanasiyası, fəaliyyətin məqsədəuyğun qurulmasına yardım və digər xidmətlərin geniş formalaşma mərhələsi bu dövrdən başlanmışdır.

Nəticə və təkliflər

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

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

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

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

Keçən əsrin 60-70-ci illər auditorların fəaliyyətində sifarişçi təsərrüfat subyektlərinin, müəssisələrin xüsusiyyətlərinin ətraflı təhlili, onların maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin inkişafı ilə bağlı təkliflərin verilməsi, bu subyektlərin inkişafı ilə bağlı (fəaliyyətin genişləndirilməsiməsi, məhsullarının rəqabətcabılıyyətinin artırılması üzrə əsaslı kalkulyasiyanın aparılması və bazardakı rəqiblərin potensial imkanlarının qiymətləndirilməsi, idarəetmə qərarlarının, investisiya qayluşlarının səmərəliyyətinin nəzəri və paraktiki cəhətdən əsaslandırılması və s.) əməli fəaliyyətin başlanğıcı kimi də xarakterizə olunur. Biznes fəaliyyətinin mürəkkəbləşməsi və onun coğrafiyasının genişlənməsi auditorların məsuliyyət səviyyəsinin, bilik və bacarıqlarının artmasını zərurətə çevirmişdir. Artıq, XX əsrin 60-70-ci illərindən auditorlara qarşı məhkəmə iddialarının sayının çoxalması, onların fəaliyyətlərinin sığortalanması, məsuliyyət dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi halları da özünü büruzə verməkdə idi. Auditor firma və şirkətlərinin tez-tez birləşməsi, xidmət bazarında öz nüfuzunun qoruması ilə bağlı ciddi tədbirlər həyata keçirilməsi üçün önəmli səbəb olmuşdur.

Auditin inkişafının sonuncu - müasir mərhələsi də öz səciyyəvi xüsusiyyətləri ilə seçilir və onun iqtisadi inkişaf proseslərinə daha çox qovuşması, bu sahədə olan qanunvericilik, normativ-hüquqi və metodoloji bazanın beynəlxalq tələb və prinsiplər üzərində qurulması kimi fərqli cəhətləri ilə diqqəti cəlb edir. Bütün bu amillər audit, maliyyə-mühasibat uçotu sisteminin beynəlxalq standartlar əsasında formalaşması, iqtisadiyyatda qloballaşma meyllərinin artması ilə üzvi surətdə bağlıdır.

Beləliklə, auditin nəzri inkişaf tarixi prosesinə nəzər salaraq, onun müasir və perspektiv vəzifələrinin, prioritet istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı aşağıdakı nəticələrə gəlmək mümkündür:

- Auditin ilk məqsədi kimi təqdim edilmiş maliyyə-mühasibat hesabatlarının həqiqiliyini müəyyən etmək;
- Daxili nəzarət sisteminin etibarlılığının yüksəldilməsinə və auditin məqsədlərinin həddən artıq detallaşdırılmasına nəzarəti artırmaq;
- Auditor xidmətlərinin çox çeşidliyindən istifadəni təmin etmək, auditor-subyekt münasibətlərinin genişləndirilməsi, xidmət bazarında məsləhət-konsaltinq xidmətlərinin artması üçün hər cür zəmin yaratmaq;
- Auditin aparılmasında müxtəlif metodlardan istifadəni genişləndirmək, auditin nəzəri-metodoloji və normativ-qanunvericilik bazasını təkmilləşdirmək.

Hər bir elm sahəsi ümumi qəbul olunmuş, nəzəri cəhətdən əsaslandırılmış mahiyyət, anlayış yanaşması, baxışları üzərində formalaşır. Maliyyə-iqtisadiyyat sahəsində, leksikonunda zəruri və vacib termin, anlayış kimi öz əhəmiyyətini getdikcə genişləndirməkdə olan auditin də bu baxımdan konkret və dəqiq mahiyyət-anlayış aydınlaşdırılmasına zərurət artmaqdadır. Belə araşdırma auditin bir iqtisadiyyat, infrastruktur sahəsi kimi inkişafında, onun fəaliyyəti qarşısında mövcud olan problemlərin aradan qaldırılmasında öz təsirini göstərə bilər.

Auditə olan bütün bu yanaşmalar auditin, bu xidmətin müasir mahiyyət açıqlamasını tam və aydın qiymətləndirməyə imkan vermir.

Müasir audit xidmətinə olan tələblər, onun fəaliyyət sahəsinin genişlənməsi auditin fəaliyyət istiqamətlərinin, məqsəd və vəzifələrinin daha geniş müstəvidə şərhini, bu şərhin digər fəaliyyət sahələrinin işini tənzimləyən qanunvericilik sənədləri ilə ziddiyyət və uyğunsuzluq təşkil etmədən verilməsinin aktuallaşdırır.

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

Zənimizcə, müasir iqtisadi şəraitdə auditin ictimai-iqtisadi proseslərə əhəmiyyətli şəkildə nüfuz etməsini, qəbul edilən bir çox qanunvericilik və normativ-hüquqi sənədlərin real həyatda icrasının təmin olunmasının qiymətləndirilməsində daha fəal iştirakını, aparılan maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud hüquqi bazaya uyğunluğunu müəyyən edən əsas qiymətləndirici meyar rolunda çıxış etməsini nəzərə alaraq, onun mahiyyətini aşağıdakı kimi ifadə etmək məqsədəuyğundur: “Audit - geniş mənada cəmiyyətdə gedən iqtisadi-maliyyə proseslərini qiymətləndirərək, bu proseslər haqqında cəmiyyət üzvlərinə, maraqlı tərəflərə obyektiv və şəffaf informasiya çatdıran sivil bazar infrastrukturudu və ya fəaliyyət formasıdır”.

Auditin bazar infrastrukturunu kimi konkret mahiyyətinə gəldikdə isə onu belə şərh etmək zəruridir: “Audit - təsərrüfat subyektləri, müəssisələr tərəfindən həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat və digər əməliyyatların mövcud qanunvericiliyə və hüquqi bazaya uyğunluğunu qiymətləndirib, ona münasibət bildirən, həmin subyektin iqtisadi fəaliyyətində mövcud problemləri aşkar edib, onların aradan qaldırılması, fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi üzrə kompleks məsləhət xidmətləri göstərən bazar infrastruktur sahəsidir.”

Cəmiyyətdə gedən ictimai-iqtisadi proseslər, dövlət mülkiyyətinin özəlləşdirilməsi, sərbəst bazar subyektlərinin sayının durmadan artması, son dövrdə baş verməkdə olan iqtisadi-maliyyə böhranı və onun təsirləri, informasiyalı cəmiyyətin formalaşması və qloballaşma proseslərinin sürətlənməsi istər dünyada, istərsə də Azərbaycanda auditor xidmətinin əhəmiyyətini artırmaqdadır. Xüsusilə, bütün bu proseslər genişmiqyaslı ictimai-iqtisadi fəaliyyət, çoxşaxəli maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları haqqında müstəqil, peşəkar və şəffaf informasiya təminatını təmin edən auditor rəyinin olmasını labüdləşdirir. Zənnimizcə, ictimai-iqtisadi həyatda və cəmiyyətdə baş verən prosesləri və qeyd edilən amilləri nəzərə alaraq, auditor xidmətinin mahiyyətinin əhatə səviyyəsini aşağıdakı cədvəldəki kimi sistemli şəkildə əks etdirmək auditin müasir sosial-iqtisadi inkişafdakı mövqeyinin və rolunun aydın və ətraflı şərh olunması baxımından zəruridir.

Müasir auditor xidmətinin mahiyyətinin əhatə səviyyəsi

Audit xidmətinin mahiyyəti	Audit xidmətinin fəaliyyət istiqamətləri
İqtisadi proseslər üzrə	Təsərrüfat subyektlərinin daxili və xarici bazarlardakı fəaliyyətinin genişləndirilməsi üçün iqtisadi-maliyyə, mühasibat informasiyalarının şəffaflığının təmin edilməsi, bank, maliyyə-kredit, sığorta təşkilatları, fond birjalrı ilə təsərrüfat subyektlərinin əlaqələrinin təşkili ilə bağlı onların fəaliyyəti haqqında müstəqil və obyektiv rəyin formalaşdırılması, təsərrüfat subyektlərinin və təşkilatlarının fəaliyyəti haqqında maraqlı tərəflərə mövcud qanunvericilik üzrə zəruri informasiyaların çatdırılması
Təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üzrə	Təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, mühasibat uçotunun və daxili nəzarət sisteminin mövcud qanunvericiliyə və normativ-hüquqi bazaya uyğunluğunun qiymətləndirilməsi və bu haqda rəy verilməsi, həmin subyektlərin fəaliyyətində mövcud olan nöqsan və çatışmazlıqların aşkar edilməsi və aradan qaldırılması üzrə əsaslandırılmış səmərəli təkliflərin hazırlanması, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və onların istehsal fəaliyyətinin genişləndirilməsi, məhsullarının rəqabətqabiliyyətinin artırılması, investisiya qoyuluşları və s. üzrə kompleks məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi
İctimai proseslər üzrə	Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, qeyri-kommersiya, qeyri-hökumət, xeyriyyə təşkilatlarının, ictimai fondların, bələdiyyə orqanlarının təsərrüfat fəaliyyəti, əldə etdikləri vəsaitlərdən istifadənin düzgünlüyü və məqsəduyğunluğu ilə bağlı cəmiyyətdə, maraqlı tərəflərdə şəffaf rəy formalaşdırmaq, cəmiyyət üzvlərinin, maraqlı tərəflərin dövlət institutları və digər subyektlər ilə iqtisadi-maliyyə yönümlü mübahisələrinin həllində müstəqil və səlahiyyətli mütəxəssis kimi məhkəmədə çıxış etmək, iqtisadi-maliyyə, təsərrüfat fəaliyyəti ilə bağlı məhkəmə mübahisələrində peşəkar və səlahiyyətli ekspert kimi rəy vermək

İstifadə olunan ədəbiyyat və mənbələr

- 1."Auditor xidməti haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 1994.
- 2.“Haqsız rəqabət haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı,1995.
- 3.Audit. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Nəşriyyatı, 2001.
- 4.А.А.Терехов. Аудит: перспективы развития. Москва, Финансы и Статистика, 2006.
5. American Institute of Certified Public Accountants. New York: AICPA, 2007.
6. American Institute of Certified Public Accountants. New York: AICPA, 2006.
7. Buckley J.W. Operational audits bu publis accountants. Abacus, 1967.
- 8.Дойников И.В. Государственное предпринимательство. Москва, ПРИОР, 2008.
- 9.Е.А.Кочерин. Основы государственного и управленческого контроля. Москва, Филинь, 2000.
10. Е.М.Гутцайт. Аудит. Москва, ЮНИТИ, 2007.
11. Основы аудита. Москва, Бухгалтерский учет, 2006.
12. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва, Финансы и Статистика, 1994.
- 13.С.М.Бычкова. Аудитерская деятельность: теория и практика. Санкт-Петербург, Лань, 2002.
14. В.В.Скобара. Аудит: методология и организация. Москва, Дело и Сервис, 2005.
15. Yaşar Məmmədov. Müasir iqtisadi şəraitdə auditə yanaşmaların xüsusiyyətləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №1 səh.17-22, 2005.
16. Экономическая теория. Москва, ИНФРА-М, 2007.
17. Yaşar Məmmədov. Müasir şəraitdə iqtisadi idarəetmə sisteminin təşəkkülü və inkişafı. Monoqrafiya. Bakı, Elm, 2010.
- 18.Евенок Д.Л. Бизнес в Западной Европе, Москва. ИНИОН, 2007.

19. Economics and Good Governance. How To Link Democratic Governance With Economic Growth Suggestions from Recent Research on the Institutional Dimensions of Participation. By Robert E. Mitchell, 2008.
20. Иткин Ю.Т. Проблемы становления аудита. Москва, Финансы и Статистика, 1992.
21. Lee T. Corporate auditing Theory. London: Clays Ltd, 2003.
22. Мамедов Я.А. Оргинаяция и изучения аудита в Азербайджане. Объединенный научный журнал №2, стр.12-17. Москва, Фонд научных публикаций, 2005.
23. Мəmmədov Y.Ə. Auditor fəaliyyətinin sahibkarlığının inkişafına təsir istiqamətləri. Azərbaycan Respublikası İqtisadi İnkişaf Nazirliyi, İqtisadi İslahatlar Mərkəzi. Elmi əsərlər toplusu, IV buraxılış, səh.256-262. Bakı, 2003.
24. Мəmmədov Y.Ə. Auditor xidməti bazarında rəqabət mühiti və onun inkişaf problemləri. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərləri №4, səh.193-201. Bakı, 2004.
25. Мəmmədov Y.Ə. Azərbaycan Respublikasında auditin formalaşması mərhələləri. Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərləri №5, səh.119-130. Bakı, 2005.
26. Мəmmədov Y. Azərbaycan bazar münasibətləri şəraitində auditor xidmətinin təsərrüfat subyektlərində təşkili xüsusiyyətləri. Azərbaycan Respublikası İqtisadi İnkişaf Nazirliyi, İqtisadi İslahatlar Mərkəzi. Elmi əsərlər toplusu, V buraxılış, səh.279-290. Bakı, 2004.
27. Yaşar Məmmədov. Müasir dövrdə təsərrüfat subyektləri üçün auditin əhəmiyyəti və onun inkişaf problemləri. Bakı, İqtisadiyyat və Audit №5, səh.53-60, 2003.
28. Y.Ə. Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın vacib sahəsi kimi auditin təşəkkül zərurəti. Bakı, İqtisadiyyat və audit №10, səh.2-7, 2004.
29. Верхов В.А., Кохзлова Т.В. Аудит: практика и перспективы развития. Москва, Бухгалтерский учет, №10, 1998.

Mətbəənin direktoru:	<i>Şöhrət Səlimbəyli</i>
Çapa məsul:	<i>Mail Xəlilov</i>
Korrektor:	<i>Nərgiz Məlikova</i>
Kompyuter dizaynı:	<i>Gülzar Qədirova</i>

Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu
**“Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın formalaşmasına
auditin təsiri”**
Bakı “AVROPA”, 2011

Yığılmağa verilib: 02.09.2011.
Çapa imzalanıb: 02.10.2011.
Format: 60x84, 1/16
F.ç.ş: 2,7
Tiraj – 200

“AVROPA” mətbəsinə çap olunmuşdur.