

Müasir iqtisadiyyat şəraitində audit fəaliyyəti yalnız maliyyə hesabatlarının texniki yoxlanması ilə məhdudlaşmır. Auditor rəyinin iqtisadi qərarlara təsiri, kapital bazarlarının sabitliyinə təsir gücü, korporativ idarəetmə mexanizmlərinin formalaşmasındakı rolu audit peşəsini strateji sahəyə çevirib. Auditorlar verdikləri rəy ilə milyonlarla manatlıq investisiya qərarlarına və dövlət siyasətinə təsir edə bilirlər. Bu səbəbdən auditorun peşə davranışı və etik normalara riayət etməsi təkcə şəxsi məsuliyyət deyil, həm də ictimai etimadın əsas nüvəsidir.

Peşə dəyərlərinin qorunması yalnız standartların tətbiqi ilə yox, həm də etik monitoring sistemi ilə mümkündür. Hazırkı məqalə auditorların etik davranışının monitoringi, risk əsaslı yanaşma, Peşəkar Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Məcəlləsinin tətbiqi və Auditorlar Palatasının bu sahədə fəaliyyətinin analitik təhlilinə yönəldilmişdir.

1. Peşə Etika Məcəlləsinin mahiyyəti, tərcüməsi və tətbiqi.

Peşəkar Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Məcəlləsi (IESBA Code) audit peşəsi üçün etik standartları müəyyən edən beynəlxalq sənəddir. “Peşəkar Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Məcəlləsi”-nin I nəşri 2019-cu ildə, II nəşri isə 2025-ci ildə çap edilmişdir. Eyni zamanda, məlumat üçün bildirirəm ki, həmin standart ilkin variantda Beynəlxalq Audit Standartları ilə birlikdə 2015-ci ildə nəşr edilmişdir. Məcəllənin əsas məqsədi auditorların fəaliyyətində müstəqillik, obyektivlik, dürüstlük, peşəkarlıq, məxfilik və peşə davranışı prinsiplərinin qorunmasını təmin etməkdir.

Bu Məcəllə yalnız nəzəri sənəd deyil, həm də praktiki davranış modeli təqdim edir. Auditorun müştəri ilə münasibətinin sərhədləri, maraq toqquşması halları, hədiyyələr, stimullar, məlumatların açıqlanması kimi məsələlər də burada dəqiq təsbit olunmuşdur.

Azərbaycanın audit mühiti beynəlxalq sistemlə inteqrasiya mərhələsindədir. Etika Məcəlləsi Azərbaycan dilinə tərcümə olunmuş, milli qanunvericiliklə uyğunlaşdırılmış və praktiki tətbiqi üçün metodik baza formalaşdırılmışdır. Lakin sorğu nəticələri göstərir ki, Məcəllənin bəzi bəndləri auditorlar tərəfindən tam dərk edilmir və təlim ehtiyacı mövcuddur.

İqtisadiyyatın mürəkkəbləşdiyi dövrdə hər bir audit obyektinin potensial etik risk daşıdığı qəbul olunur. Buna görə monitoring seçktiv yanaşma əsasında aparılır. Etika Məcəlləsinin praktiki tətbiqində bir neçə problem mövcuddur:

- mürəkkəb situasiyalarda etik qərarvermə mexanizmlərinin zəifliyi;
- maraqlar toqquşmasının aşkarlanması üçün sistemli prosedurların olmaması;
- monitoringin və hesabatlılığın qeyri-bərabər səviyyədə olması;
- etik məlumatlandırma kanallarının məhdudluğu.

Bu səbəbdən Məcəllənin tətbiqi yalnız hüquqi mexanizm deyil, həm də etik mədəniyyət məsələsidir.

AUDİTDƏ ETİK DAVRANIŞ: RİSKDƏN MƏSULİYYƏTƏ

2. Peşə Etika Məcəlləsinin auditorlara olan tələbləri.

Peşə Etika Məcəlləsi auditorlardan müəyyən prinsiplərə əməl etməyi tələb edir. Bu tələblər etik davranışın “çərçivəsini” müəyyənləşdirir və auditorun davranış modelini formalaşdırır.

Beynəlxalq etika tələblərinə əsasən auditor aşağıdakı prinsiplərə əməl etməlidir:

- Müstəqillik;
- Tamlıq (dürüstlük);
- Obyektivlik;
- Peşəkar səriştə və yetərli diqqət;
- Məxfilik;
- Peşəkar davranış.

Bu prinsiplər auditorun hər bir qərarının əsasını təşkil etməli və maddi maraqlar, sosial əlaqələr və ya kənar təzyiqlər onun fəaliyyətinə təsir göstərməməlidir.

Auditor sifarişçinin təsirindən və ya maraqlarından asılı olmadan qərar verməlidir. Müstəqillik həm daxili, həm də xarici müstəqilliyi əhatə edir. Bu o deməkdir ki, auditor rəyini formalaşdırarkən yalnız faktlara əsaslanmalı, heç bir münasibət auditorun peşə hökümünü dəyişdirməməlidir.

Auditor həqiqəti təhrif etməməli, rəylərində açıq və dürüst mövqə nümayiş etdirməlidir. Bu, həm ictimai etimadın, həm də peşə reputasiyasının əsasını təşkil edir.

Auditor peşəkar biliklərini davamlı inkişaf etdirməli, qərarlarını həm nəzəri biliklərə, həm də praktiki təcrübəyə əsaslandırmalıdır.

Auditor peşə fəaliyyəti zamanı əldə etdiyi məlumatları üçüncü şəxslərə ötürməməlidir. Bu prinsip həm hüquqi, həm də etik öhdəlikdir.

Auditorun davranışı peşənin nüfuzuna zərər verməməlidir.

3. Auditdə etik davranışın mövcud vəziyyəti və monitoring sisteminin hazırlanma məqsədi.

İqtisadi mühitin mürəkkəbləşməsi, maliyyə bazarlarında rəqabətin artması, korporativ maraqların genişlənməsi auditorların üzlaşdığı etik dilemmaların çoxalmasına səbəb olur.

Auditorlar bəzən sifarişçi şirkətlərin təzyiqi, maraq toqquşması, maliyyə stimulları, məlumatların gizlədilməsi, rəqlament boşluqları kimi hallarla qarşılaşırlar. Bu kimi situasiyalar peşəkar müəhəkimənin obyektivliyini zədələyə bilər.

Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, audit sahəsində pozuntuların əksəriyyəti standartların zəif olması ilə deyil, etik prinsiplərin tətbiqində boşluqlar səbəbindən baş verir. Məhz bu səbəbdən Auditorlar Palatası tərəfindən etik monitoring sistemi hazırlanmış və tətbiqinə növbəti ildən etibarən başlanılması nəzərdə tutulmuşdur.

Bu sistemin əsas məqsədi:

- auditorların etik davranış səviyyəsini qiymətləndirmək;
- pozuntu risklərini əvvəlcədən müəyyənləşdirmək;

- etik mədəniyyəti gücləndirmək;
- ictimai etimadın qorunmasını təmin etmək;
- peşə nüfuzunu yüksəltmək.

4. Haqsız rəqabətə qarşı mübarizə idarəsi tərəfindən görülən işlər və sorğunun nəticələrinin təhlili.

Auditorlar Palatasının nəzdində fəaliyyət göstərən Haqsız rəqabətə qarşı mübarizə idarəsi auditorların etik davranışına nəzarəti həyata keçirən əsas struktur vahididir. İdarə risk əsaslı monitoring aparır, şikayətlərə baxır, sorğular keçirir, maarifləndirmə proqramları hazırlayır.

Azərbaycan Respublikasında da bu beynəlxalq audit standartlarının və etik prinsiplərin tətbiqi son illərdə xüsusi önəm kəsb edir. Auditorlar Palatası tərəfindən etik davranış mədəniyyətinin formalaşdırılması, şəffaflıq və məsuliyyət prinsiplərinin dərinləşdirilməsi məqsədilə bir sıra mühüm islahatlar həyata keçirilmişdir və hal-hazırda da bu iş uğurla davam etdirilir. Bu istiqamətdə 2025-ci il 06 fevral-01 mart tarixləri arasında “Auditorlar tərəfindən Peşəkar Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Məcəlləsinin (Beynəlxalq Müstəqillik Standartları ilə birlikdə) tələblərinə əməl olunması vəziyyəti”nə dair ölkə üzrə fəaliyyət göstərən auditorlar arasında genişmiqyaslı elektron sorğu keçirilmişdir.

Sorğunun keçirilməsində əsas məqsəd auditorların etik davranış normalarına əmələtmə səviyyəsini qiymətləndirmək, bu sahədə qarşılaşdıqları çətinlikləri və təkmilləşdirilməsi vacib olan istiqamətləri müəyyənləşdirmək, eləcə də etik davranış mədəniyyətinin möhkəmləndirilməsi məqsədilə hədəfli və sistemli yanaşmalar formalaşdırmaq olmuşdur. Bu təşəbbüs, yalnız etik prinsiplərə riayət səviyyəsini ölçmək məqsədi daşımamış, eyni zamanda auditorların şəxsi təcrübələri, peşəkar ehtiyacları, mövcud dəstək mexanizmləri barədə dərin məlumatlar toplamağa xidmət etmişdir.

Aparılmış sorğunun nəticələrinə əsasən auditorların 85,9 faizi Peşəkar Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Məcəlləsi ilə ya tam (73,4 faiz), ya da əsas müddəalar səviyyəsində (12,5 faiz) tanışdır. Bununla yanaşı, 10,9 faiz auditor Məcəllə barədə yalnız ümumi məlumata malik olduğunu, 3,1 faiz isə bu sənədlə ümumiyyətlə tanış olmadığını bildirmişdir. Bu göstəricilər etik normativ bazanın tanınma səviyyəsinin ümumilikdə qənaətbəxş olduğunu göstərsə də, təxminən hər yeddinci auditor üçün əlavə maarifləndirməyə ehtiyac olduğunu ortaya qoyur.

Peşə etikasının əsas prinsiplərinə münasibətdə auditorlar daha çox fundamental dəyərlərə üstünlük verirlər. Sorğu iştirakçılarının 68,8 faizi dürüstlüyü, 64,1 faizi obyektivliyi, 57,8 faizi

isə müstəqilliyi əsas prinsip kimi qiymətləndirmişdir. Eyni zamanda, 60,9 faiz peşəkarlıq və müvafiq yanaşmanı, 54,7 faiz isə məxfilik prinsipini vacib hesab etmişdir. Bu göstəricilər auditorların etik prinsipləri beynəlxalq standartlara uyğun şəkildə dərk etdiyini təsdiqləyir.

Etika üzrə təlim və praktiki hazırlıqla bağlı nəticələr göstərir ki, auditorların 50 faizi ixtisasartırma kurslarında, 17,2 faizi isə birbaşa iş yerlərində etik təlim keçmişdir. Bununla yanaşı, 26,6 faiz auditor etik mövzularda hələ təlim almadığını, lakin bu sahəyə maraq göstərdiyini, 6,3 faiz isə etik təlimləri zəruri hesab etmədiyini bildirmişdir. Bu statistik göstəricilər etik biliklərin formalaşmasında təlimlərin rolunun yüksək olduğunu, eyni zamanda təlimlərin əhatə dairəsinin genişləndirilməsinə ehtiyac mövcudluğunu göstərir.

Təlim proqramlarının praktiki effektivliyi əsasən müsbət qiymətləndirilmişdir. Belə ki, auditorların 42,2 faizi təlimlərin praktik ehtiyaclarla tam uyğun olduğunu, 54,7 faizi isə qismən uyğunluğun təmin edildiyini qeyd etmişdir. Yalnız 3,1 faiz iştirakçı təlimlərin praktik faydasını qeyri-kafi hesab etmişdir.

Etik normalara əməl olunma səviyyəsi üzrə nəticələr də yüksək göstəricilərə xarakterizə olunur. Auditorların 54,7 faizi etik normalara müntəzəm olaraq, 42,2 faizi isə əsasən riayət etdiklərini bildirmişdir. Bu isə sorğu iştirakçılarının 96,9 faizinin etik davranış praktik fəaliyyətinin tərkib hissəsi kimi qəbul etdiyini göstərir. Etik məsuliyyət və daxili nəzarət mexanizmləri ilə bağlı auditorların 95,3 faizi Etika Məcəlləsinə riayət etməkdə öz rolunu aydın şəkildə dərk etdiyini, 96,9 faizi isə etik məsuliyyəti qəbul etdiyini qeyd etmişdir. Bununla yanaşı, yalnız 48,4 faiz auditor etik prinsiplərə riayət olunmasını təmin edən daxili nəzarət prosedurlarının mövcud olduğunu, 28,1 faiz isə bu mexanizmlərin qismən tətbiq edildiyini bildirmişdir ki, bu da institusional nəzarətin tam formalaşmadığını göstərir.

Sorğu nəticələrinə əsasən auditorların qarşılaşdığı əsas etik dilemma maraqların toqquşmasıdır (60,9 faiz). Eyni zamanda, 35,9 faiz auditor dəqiq rəqlamentlərin olmamasını, 31,3 faiz isə maliyyə stimullarını risk yaradan amillər kimi qeyd etmişdir. Müstəqillik məsələsində auditorların 48,4 faizi müstəqil olmağın əsasən asan, 32,8 faizi isə əsasən mürəkkəb olduğunu bildirmişdir.

Tənzimləmə və təşviq mexanizmlərinə münasibətdə iştirakçıların 79,7 faizi etik pozuntulara qarşı rəsmi xəbərdarlıq tədbirlərini, 32,8 faizi isə müvəqqəti kənarlaşdırmanı məqsəduyğun hesab etmişdir. Bununla yanaşı, auditorların 65,6 faizi etik davra-



Elfrida Hacıadə,
Auditorlar Palatası,
Haqsız rəqabətə qarşı mübarizə idarəsinin baş mütəxəssisi

nışa riayət edən auditorlar üçün təşviq mexanizmlərinin tətbiqini dəstəkləmiş, 71,9 faizi isə Etika Məcəlləsinin icrasına nəzarət məqsədilə “Qaynar xətt” mexanizminin yaradılmasını müsbət qiymətləndirmişdir.

Statistik göstəricilər auditorlar arasında etik dəyərlərin qəbul və tətbiq səviyyəsinin yüksək olduğunu göstərir. Eyni zamanda, təlimlərin genişləndirilməsi, daxili nəzarət mexanizmlərinin gücləndirilməsi və təşviqedicilərin tətbiqi etik davranışın institusional əsaslarının daha da möhkəmləndirilməsini zəruri edir.

5. Mövzu ilə əlaqələndirmə və yekun nəticələr.

Etik davranış və monitoring sistemi arasında birbaşa əlaqə mövcuddur. Monitoring mexanizmi auditorları cəzalandırmaq üçün deyil, etik davranışı formalaşdırmaq və risklərin qarşısını almaq üçün tətbiq edilir. Sistemin fəlsəfi preventiv yanaşmaya əsaslanır.

Təqdim olunan sənəd monitoringin həyata keçirilməsini dörd mərhələdə təsvir edir:

1. *İlkin məlumatların toplanması – auditorun fəaliyyəti barədə məlumatlar, şikayətlər, risk göstəriciləri təhlil olunur;*
2. *Etik davranışın qiymətləndirilməsi – auditorun peşəkar qərarlarında obyektivlik, müstəqillik və məxfilik tələblərinə əməl olunması araşdırılır;*
3. *İzahat və dəyərləndirmə – auditorun mövqeyi dinlənir, təqdim edilmiş sənədlər dəqiqləşdirilir;*
4. *Yekun hesabat – monitoringin nəticələri, tövsiyələr, tədbirlər planı formalaşdırılır və rəhbərlikdə müzakirə olunur.*

Bu ardıcılıq monitoringin obyektiv və sənədlərə əsaslanan şəkildə aparılmasını təmin edir.

Monitoring sistemi beynəlxalq standartlar və milli qanunvericilik çərçivəsində həyata keçirilir;

1. Beynəlxalq sənədlər

Sistem aşağıdakı beynəlxalq sənədlərə əsaslanır:

- IFAC tərəfindən nəşr edilən “Peşəkar Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Məcəlləsi”;

- IAASB tərəfindən nəşr edilən “Beynəlxalq Audit Standartları”;
- Etik davranış üzrə beynəlxalq tövsiyə və praktikalar.

Beynəlxalq sənədlər etikanın universal modelini formalaşdırır, lakin milli tətbiq lokal risklər və iqtisadi şərait nəzərə alınmaqla həyata keçirilməlidir.

2. Milli normativ baza Azərbaycan Respublikasında monitoring fəaliyyətinin hüquqi əsası aşağıdakılardır:

- “Auditor xidməti haqqında” Qanun;
- Auditorlar Palatasının Şurasının qərarları;
- Etika məsələlərinə dair daxili qaydalar;
- İntizam komissiyalarının prosedur sənədləri.

Bu yanaşma milli səviyyədə auditor fəaliyyətinin vahid etik idarəetmə sistemini formalaşdırmağa imkan verir.

Auditor fəaliyyətinin qiymətləndirilməsində bal sistemi tətbiq olunur. 90-100 bal aralığı yüksək etimad, 75-89 bal qənaətbəxş, 60-74 bal riskli zona, 60 baldan aşağı isə ciddi pozuntu hesab edilir. Bu yanaşma auditorların nəticələrinin obyektiv müqayisəsinə imkan yaradır və şəffaflığı təmin edir.

Monitoring nəticəsində etik pozuntu təsdiqləndikdə aşağıdakı tədbirlər tətbiq edilə bilər:

- xəbərdarlıq;
- töhmət;
- icazənin müvəqqəti dayandırılması;
- peşə fəaliyyətinə icazənin ləğvi.

Cəza mexanizmlərinin mövcudluğu auditorların etik davranışa yanaşmasını ciddi şəkildə formalaşdırır və peşə nüfuzunun qorunmasına xidmət edir.

Auditorların peşəsi yüksək risk mühitində fəaliyyət göstərir. Məcəllənin tətbiqi və monitoring sistemi bu riski məsuliyyətə çevirməyi hədəfləyir. Peşəkar auditor:

- etimad kapitalının daşıyıcısıdır;
- maliyyə təhlükəsizliyinin təminatçısıdır;
- iqtisadi qərarlara təsir edən şəxsdir.

Bu səbəbdən etik davranış təkcə şəxsi keyfiyyət deyil, həm də ictimai öhdəlikdir.

Sorğu və monitoring nəticələrinə əsasən aşağıdakılar vacibdir:

- Etika Məcəlləsinin praktiki təlimlərlə izahı;
- “qaynar xətt” investisiya mexanizminin yaradılması;
- risk əsaslı monitoringin genişləndirilməsi;
- etik pozuntulara dair hesabatlılıq;
- etik davranışın təşviq mexanizmi;
- normativ bazanın təkmilləşdirilməsi;

Auditorlarda etik davranışın gücləndirilməsi Azərbaycanın iqtisadi təhlükəsizliyi üçün strateji məsələdir. Etika Məcəlləsi və monitoring sistemi auditor peşəsinin riskdən məsuliyyətə keçidi təmin edir. Bu model yalnız cəza mexanizmi deyil, həm də etimad mədəniyyətinin formalaşdırılması vasitəsidir.

Auditorların verdiyi rəy milli iqtisadiyyat üçün qərarvermə alətidir. Buna görə də hər bir auditor etik prinsiplərə əməl etməklə yalnız peşə öhdəliyini yerinə yetirmir, həm də ictimai etimadı qoruyur.