

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

Əlyazması hüququnda

(Adıgözəlli Umud İlqar)

**“Sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin səmərəli təşkili və
təkmilləşdirilməsi istiqamətləri” mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı

060402 Mühasibat uçotu və audit

İxtisaslaşma

İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit

**Elmi rəhbər:
rəhbəri:**

Magistr proqramının

prof. Namazova Cəmilə

i.f.d., b/m N.M.Musayeva

Kafedra müdiri

prof. S.M.Səbzəliyev

BAKI - 2018

**Mövzu: Sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin səmərəli təşkili və
təkmilləşdirilməsi istiqamətləri**

Giriş.....

**I FƏSİL. SAHİBKARLIQ FƏALİYYƏTİNDƏ DAXİLİ AUDİTİN
TƏŞKİLİNİN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI.....**

- 1.1. Sahibkarlıq fəaliyyətində audit fəaliyyətinin təşkilinə elmi-metodoloji yanaşma.....
- 1.2. Təsərrüfat subyektlərində daxili auditin mahiyyəti, funksiyaları və nəzarət sistemində rolu.....

**II FƏSİL. AZƏRBAYCANDA DAXİLİ AUDİTİN MÜASİR
PROBLEMLƏRİ.....**

- 2.1. Azərbaycanda daxili auditin inkişafı və sahibkarlıq fəaliyyətində onun rolu.....
- 2.2. Müasir dövrdə sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin təşkili və hüquqi-normativ təminatı sistemi.....
- 2.3. Dövlət və qeyri-dövlət sahibkarlığının inkişafında daxili auditin mövcud vəziyyəti.....

**III FƏSİL. AZƏRBAYCANDA SAHİBKARLIQ FƏALİYYƏTİNDƏ
DAXİLİ AUDİTİN TƏŞKİLİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ
İSTIQAMƏTLƏRİ.....**

- 3.1. Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyətində audit nəzarətinin təşkilinin təhlili.....
- 3.2. Sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin səmərəli təşkilində beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi.....
- 3.3. Sahibkarlıqda risklərin idarə edilməsi və daxili auditin təkmilləşdirilməsinin zəruriliyi
- 3.4. Sahibkarlıq fəaliyyətində beynəlxalq daxili audit təcrübəsinin tətbiqi və təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....

Nəticə.....

İstifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısı.....

GİRİŞ

Tarixboyu məlumdur ki, hər bir biznesin uğurlu təşkili qəbul olunan qərarların doğru-düzgünlüyündən asılıdır ki, bu da sistemli şəkildə təhlil aparılmadan və yaranmış vəziyyətə nəzarət etmədən mümkün deyildir. Biznesin təşkilinin yaxşılaşdırılması üçün ehtiyatların aşkar edilməsindən ötrü idarəetmə qərarlarından irəli gələn resursların hərəkəti haqqında etibarlı informasiyaya malik olmaq lazımdır. Hadisələrin mahiyyətinin və qarşılıqlı əlaqələrinin başa düşülməsi, biznesin vəziyyəti və inkişaf perspektivlərinin öyrənilməsi yalnız xüsusi nəzarət metodlarının və iqtisadi təhlilin kompleks tətbiqi əsasında mümkündür.

Təsərrüfat subyektlərində vaxtlı-vaxtında nəzarətin həyata keçirilməsi və məlumatların təhlili diferensial qiymətləndirmənin əldə olunmasına və müxtəlif investorların, borc verənlərin, tədarükçülərin, istehlakçıların, mülkiyyətçilərin, müəssisənin müdiriyyəti və işçilərinin maraqları nəzərə alınmaqla, biznesin səmərəliliyinin artırılması yollarının müəyyənləşdirilməsinə imkan verir. Nəzarətin zəruri olan metodlarının seçilməsi biznesin idarə olunmasında optimal qərarların qəbul edilməsinin əsaslandırılması və təminatı üzrə qarşıya qoyulan məqsədlərə daha tez nail olmağa şərait yaradır.

Mövcud nəzarət sahəsində xeyli elmi işlərin mövcud olmasına baxmayaraq, nəzarətin iqtisadi məzmunu ilə bağlı bir çox nəzəri məsələlər hələ də müzakirə mövzusu olaraq qalmaqdadır və hazırkı iqtisadi şəraitin dəyişdiyi bir zamanda yetərinə işlənib hazırlanmamışdır. İndiyədək nəzəriyyədə və təcrübədə nəzarətin formaları, növləri, tipləri, metodları və vasitələrinin bir-birinə qarışdırılması prosesi baş verir.

Respublikamızda maliyyə nəzarəti sistemlərinin yaradılmasına konseptual yanaşma hələlik tam işlənib hazırlanmamış və bu, özünün ictimai təsdiqini tapmamışdır.

Mövzunun aktuallığı. Maliyyə nəzarətinin sərbəst və ən mütərəqqi bir növü kimi sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin formalaşması məhz Azərbaycan

Respublikası dövlət müstəqilliyi əldə etdikdən sonra başlamış və qısa zaman kəsiyində yeni fəaliyyət sferası kimi təşəkkül tapmışdır.

Müasir iqtisadi inkişafın müasir mərhələsi idarəetmə proseslərinin optimallaşdırılmasına tələblərin durmadan artması ilə xarakterizə olunur və yüksək çevikliyə malik idarəetmə sistemlərinin işlənilib hazırlanması zərurəti güclənir. Belə bir şəraitdə sahibkarlıq subyektlərində idarəetmə sisteminin fəaliyyətinin səmərəliliyinin yüksəldilməsinin rəhni olaraq, nəzarət-qiyətləndirmə funksiyalarının, o cümlədən daxili auditin həyata keçirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Belə bir prosesdə daxili audit korporativ idarəetməyə qovuşaraq, onun funksional orqanları olan risk-menecmentin və daxili nəzarət sisteminin vəziyyətini müəyyənləşdirir, onun həyatiliyinə təminat verir. Bu vəzifənin uğurlu həlli üçün daxili auditin özünün təşkili və metodologiyası sahəsində işləri təkmilləşdirmək zəruridir.

Mövcud idarəetmə proseslərinin harmonizasiyası və səmərəli metodlarının tətbiqi, mülkiyyətçilər qarşısında məsuliyyətin səviyyəsinin yüksəlməsi və innovasiyaların istehsalata cəsarətlə tətbiq edilməsi sahibkarlıq subyektlərinin düzgün idarə edilməsinin əsas xüsusiyyətlərindən birinə çevrilir. Bu prosesdə daxili audit funksiyaları mühüm rol oynayır. Öncə, daxili audit funksiyalarının səmərəli həyata keçirilməsinin nəticələri sahibkarlıq subyektinin daxili resursudur və onun istifadəsi təsərrüfat fəaliyyətinin səmərəliliyini artırmağa imkan verir. Daha sonra səmərəli korporativ idarəetmə sisteminin formalaşması investisiya cəlbediciliyini yüksəldir və bu halda daxili audit funksiyaları əlaqəyaradıcı vəsilə olur, nəticədə istənilən sahibkarlıq sferasında iş görən şirkətlərin rəqabət üstünlüyü artır.

Bu daxili audit korporativ idarəetmənin özünə qovuşaraq, onun funksional orqanları olan risk-menecmentin və daxili nəzarət sisteminin vəziyyətini müəyyənləşdirir, onun həyatiliyinə təminat verir.

Belə vəzifənin uğurlu həlli üçün daxili auditin özünün təşkili və metodologiyası sahəsində işləri təkmilləşdirmək zəruridir. Qeyd etmək lazımdır ki, müasir daxili auditin diqqət sferası təsərrüfat subyektinin (şirkətin) bütün biznes

prosesləri olmalıdır, həm də bu zaman şirkət üçün daxili auditin işinin nəticəsi müəyyən edilmiş zərər məbləğində pozuntular faktının qeydə alınması deyil, xəbərdaredici xarakterli tədbirlərin gücləndirilməsi olmalıdır.

Öz inkişafının ilkin dövrünü yaşayan daxili auditin inkişaf dinamizmi eyni zamanda müasir sahibkarlıq subyektlərində onun fəaliyyətinin bir sıra müddəalarının axıradək işlənməməsi daxili auditin elmi-metodoloji və təşkilati məsələlərinin dərinlən öyrənilməsini zəruri edir ki, bu da tədqiqat işinin mövzusunun seçimini, onun məqsəd və vəzifələrini müəyyən etmişdir. Başqa sözlə, tədqiqat mövzusunun aktuallığı daxili auditin keçirilməsinin nəzəriyyə və metodologiyasına müasir elmi yanaşmaların dərk edilməsi, əldə edilən nəticələrin yüksəldilməsinə yönəlmiş strategiyasının işlənilib hazırlanması zərurəti şərtləndirmişdir.

Bütün şərh olunanları nəzərə alaraq demək olar ki, ölkənin iqtisadi həyatında nəzarətin yeni qolu olan daxili auditin keçirilməsinin nəzəri və metodoloji məsələlərinin lazımınca işlənməməsi iqtisadi nəzarət sisteminin bütün üstünlüklərindən və potensial imkanlarından istifadə etməyə imkan vermir ki, bu da öz növbəsində sahibkarlıq subyektlərinin idarə olunması çətinləşdirir, səmərəliliyini aşağı salır, əlavə istehsal xərclərinə və məsrəflərə gətirib çıxarır. Sahibkarlıq subyektlərinin daxili nəzarət və idarəetmə sistemlərinin mühüm tərkib hissələrindən biri olmaq etibarilə daxili auditin bəzi nəzəri məsələlərinin mübahisəli olması da daxili auditin daha dərinlən və ətraflı tədqiq edilməsini tələb edir. Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutu (IIA), habelə əcnəbi alimlər E.A.Arene, R.Adame, Filin A.Defliz, Henri R. Cenik, Marrey P.Xirş, C.K.Lobbek, Vinsent M. O'Reyli, C.Robertson, C.Hoyl, C.Uaythed, A.D.Şeremet, V.P.Suyts, B.P.Sokolinskaya, o cümlədən azərbaycan alimləri V.T.Novruzov, İ.M.Abbasov, C.B.Namazova, S.M.Sabzaliyev, B.X.Ataşov, S.M.Qasimov və başqaları əhəmiyyətli töhfə vermişlər. Bu sahədə mövcud olan tədqiqatları lazımınca dəyərləndirərək, qeyd etmək lazımdır ki, indiyədək sahibkarlıq subyektlərində daxili nəzarətin və daxili auditin təşkili və fəaliyyətinə yanaşmalarla bağlı elmi-praktik əhəmiyyət kəsb edən bir sıra məsələlər hələ də həll edilməmiş qalır.

Tədqiqatçıların böyük marağına baxmayaraq, müasir Azərbaycan iqtisad elmində də daxili auditin funksiyalarının və mahiyyətinin təyin edilməsinə dair vahid mövqe yoxdur, habelə onun həyata keçirilməsi üzrə vacib metodiki yanaşmalar işlənib hazırlanmamışdır. Bu, hər şeydən əvvəl, onunla əlaqədardır ki, bəzi alimlər tərəfindən daxili auditin funksiyaları daxili nəzarətin funksiyaları ilə, həmin funksiyaların həyata keçirilməsinin metodologiyası məsələsində isə kənar auditlə tamamilə eyniləşdirilir. Həmin amillər tədqiqatın mövzusunun aktuallığına dəlalət etməklə, məqsəd və vəzifələrinin seçimini müəyyən etmişdir.

Tədqiqatın məqsədi Respublikamızda sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin yaradılmasının elmi-nəzəri əsaslarının araşdırılmasından, respublikamızda bu xidmət növünün müasir durumunun ətraflı təhlil edilməsindən və onun təşkilati-metodiki bazasının təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin elmi cəhətdən əsaslandırılmasından, həmin prioritetlərin həyata keçirilməsi üçün əhəmiyyətli təklif və tövsiyələrin hazırlanmasından ibarətdir.

Tədqiqatda qoyulmuş məqsədə nail olmaq üçün aşağıda göstərilən və bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqədə olan vəzifələr yerinə yetirilmişdir:

- mövcud sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin mahiyyəti barədə elmi baxışları təhlil etmək;
- Respublikada sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin funksiyalarını dəqiqləşdirmək və onun vəzifələrini sistemləşdirmək;
- müasir qabaqcıl xarici təcrübəni öyrənmək və Azərbaycanda daxili auditin təşkilinə tətbiq etmək;
- müəssisədə daxili auditin əsas prinsiplərini araşdırmaq və yeni tələblər baxımından onların reallaşdırılması qaydalarını işləyib hazırlamaq;
- mövcud müasir korporativ idarəetmə sistemində daxili auditin həyata keçirilməsinə dair elmi-praktik yanaşmaları müəyyənləşdirmək;
- sahibkarlıqda daxili auditin həyata keçirilməsinin müasir metod və alətlərini, habelə əsas istiqamətlərini tədqiq etmək;
- bütün sahibkarlıq subyektlərinin daxili auditinin risklərinin təsnifləşdirilməsinə dair metodoloji yanaşmaları müəyyən etmək;

– Respublikada təsərrüfat subyektlərində riskyönümlü daxili audit konsepsiyasını və korporativ idarəetmə sistemində riskyönümlü daxili auditin fəaliyyət modelini işləyib hazırlamaq;

– dövlətdə sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin təkmilləşdirilməsinə dair təklif və tövsiyələr irəli sürmək.

Tədqiqatın obyektı Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən sahibkarlıq subyektləri və onların tərkibində yaradılan daxili audit qurumları seçilmişdir.

Tədqiqatın predmeti kimi müasir idarəetmə sistemləri çərçivəsində sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin təkmilləşdirilməsinin nəzəri-metodoloji və təşkilati-təcrübi aspektlərinin araşdırılması təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını müasir dövrdə mühasibat uçotu, iqtisadi təhlil və audit sahəsində Azərbaycan və xarici ölkə alimlərinin elmi əsərləri, dövrü nəşrlərdə dərc olunmuş materiallar, Azərbaycan Respublikasının daxili nəzarət və auditini tənzimləyən normativ-hüquqi aktları, beynəlxalq mühasibat hesabatı və audit standartları, ölkənin müxtəlif qurumlarında tətbiq edilən daxili auditə dair göstəriş və təlimatlar, habelə tədqiqatın mövzusu ilə üst-üstə düşən, yaxud oxşar istiqamətlər üzrə uyğun gələn xüsusi və ümumi iqtisadi ədəbiyyat təşkil edir.

Tədqiqat işinin aparılmasında dialektik və sistemli yanaşma, müşahidə, iqtisadi təhlil, nəzarət və digər üsullardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın informasiya bazası kimi Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarları və digər normativ-hüquqi aktları, Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası, Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutu və onun Azərbaycan bölməsinin apardığı tədqiqatların nəticələri, internet və monoqrafiya tipli materiallar, Qərbin korporativ idarəetmə standartlarının əsasını təşkil edən əsas tənzimləyici sənədləri, Azərbaycan və xarici dövrü nəşrlərin kənar və daxili audit məsələlərini işıqlandıran materialları, bir sıra sahibkarlıq subyektlərinin hesabat məlumatları, habelə tədqiqat prosesində müəllifin müstəqil olaraq əldə etdiyi hesablamaların nəticələri təşkil edir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi aşağıdakılardan ibarətdir:

– aparılan daxili auditin funksiyalarının həyata keçirilməsinin xarakterini, həcmi və təşkilini müəyyənləşdirən meyarlar əsasında daxili auditin növləri təsnifləşdirilmişdir;

– Ölkədə daxili auditin inkişafının mövcud təşkilati-idarəetmə və normativ-hüquqi xarakterli problemləri araşdırılmış və onların aradan qaldırılmasının yolları göstərilmişdir;

– Azərbaycanda daxili auditin yeni təsərrüfatçılıq formalarına uyğunlaşdırılmış metodikası işlənmiş və onun əsasında sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin aparılmasının strateji planlaşdırılması zamanı istifadə edilən riskin hesablanması səviyyəsi müəyyən edilmişdir;

– Təsərrüfat subyektlərində daxili auditdə təşkilati nöqtəyi-nəzərdən onun səmərəli bölmələrinin yaradılması üçün həlledici olan hədəfləri müəyyən edən yeni yanaşma işlənmişdir;

– sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin korporativ idarəetmə sistemində inteqrasiyasının təşkilati modeli işlənib hazırlanmış və onun tətbiqi üçün praktik tövsiyələr irəli sürülmüşdür;

– sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin aparılması zamanı dürüst uçot informasiyalarının əldə edilməsi və təşkilatda baş verən daxili proseslərin əks etdirilməsinin düzgünlüyünə yönəldildiyi əsaslandırılmış, habelə sahibkarlıq subyektlərinin daxili auditinin metodoloji əsasları tədqiq edilmiş və daxili auditə inam amilləri müəyyənləşdirilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və təcrübi əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin nəzəri əhəmiyyəti Respublikada sahibkarlıq subyektlərində müddəaların sistemləşdirilməsindən ibarətdir. Dissertasiya işində daxili audit sisteminin təhlili müddəaları elmi cəhətdən əsaslandırılmış, habelə daxili auditin funksiyaları xeyli dərəcədə tamamlanmış və dəqiqləşdirilmiş, bu funksiyaların həyata keçirilməsinin metodları müasir korporativ idarəetmə sisteminin ayrılmaz elementi kimi önə çəkilmiş, daxili auditin aparılmasının və idarə edilməsinin təkmil metodologiyası işlənib hazırlanmışdır.

Aparılan tədqiqat işinin təcrübi əhəmiyyəti isə ondan ibarətdir ki, tədqiqatın nəticələrindən həm müasir şəraitdə daxili auditin təşkilində və təkmilləşdirilməsində, risklərin idarə edilməsində, həm də sahibkarlıq subyektlərinin bütün biznes proseslərinin diaqnostikasının keçirilməsində və bütövlükdə təşkilat miqyasında daxili risklərin idarə edilməsinin təşkilində istifadə edilə bilər. Bundan əlavə, aparılmış tədqiqat anlayışlar toplusunda daxili audit məsələləri üzrə birmənalılığın olmamasını aradan qaldırmağa imkan verə bilər.

Mövcud dissertasiya işinin təcrübi əhəmiyyəti həmçinin tədqiqatın nəticələrindən daxili audit və daxili nəzarət xidmətlərinin fəaliyyətinin strateji planlaşdırılmasında, habelə sahibkarlıq subyektlərinin daxili nəzarət sistemlərinin qiymətləndirilməsində, eləcə də respublikanın ali təhsil müəssisələrində “Mühasibat uçotu və audit” fənninin tədrisi zamanı istifadə oluna bilməsidir.

İşin həcmi və quruluşu giriş, üç fəsil, ədəbiyyat siyahısı və nəticədən ibarətdir. İşin sonunda tədqiqatın aparılmasında istifadə olunan ədəbiyyatların siyahısından ibarətdir.

I FƏSİL

SAHİBKARLIQ FƏALİYYƏTİNDƏ DAXİLİ AUDİTİN TƏŞKİLİNİN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Sahibkarlıq fəaliyyətində audit fəaliyyətinin təşkilinə elmi-metodoloji yanaşma

Müasir şəraitdə müəssisə və təşkilatlarda aparılan uçotun, eləcə də əməliyyatların həyata keçirilməsinin yaxşılaşdırılmasının obyektiv olaraq qiymətləndirilməsi və onların lazımi məsləhət xidmətləri ilə təminatına yönəldilmiş daxili nəzarətin ən səmərəli vasitəsi olan daxili audit daxili nəzarət sisteminin daha böyük əhəmiyyət kəsb edən hissəsinə çevrilir.

Daxili nəzarətin və daxili auditin səlahiyyətlərinin dürüst müəyyən edilməsinə, fikrimizcə, "daxili nəzarət" və "daxili audit" məfhumlarının mahiyyətini müqayisə etməkdən başlamaq lazımdır. Elmi ədəbiyyatda və təsərrüfat praktikasında bu məfhumlar sinonim kimi işlədilir. Əslində, bunlar üçün ümumi olan cəhət budur ki, hər ikisi özündə idarəetmə funksiyası kimi "nəzarət" sözündən törənmiş sözləri ehtiva edir, eləcə də həm birincisi, həm də ikincisi təşkilatın daxilində həyata keçirilən funksiyalardır. Sadalanan xüsusiyyətlər nəzərdən keçirilən məfhumlar arasındakı eyniliyi deyil, oxşarlığı müəyyən edir. "Daxili nəzarət" və "daxili audit" nəzarət funksiyasından törəmə məfhumlar olduğuna və təşkilatdan kənarında deyil, onun daxilində fəaliyyət göstərdiyinə görə onların arasında keyfiyyət baxımından fərq yoxdur - hər ikisi nəzarət funksiyalarını yerinə yetirir. Lakin bizim fikrimizcə, "daxili nəzarət" və "daxili audit" məfhumlarını eyniləşdirmək düzgün deyildir. Çünki: birincisi, "daxili audit"lə müqayisədə "daxili nəzarət" daha geniş anlayışdır; ikincisi, daxili audit tam şəkildə təsərrüfat subyektinin daxili nəzarət sistemində daxildir.

İdarəetmə hesabatı mühasibat hesabatından fərqli olaraq strateji və operativ menecment, təşkilat bölmələrinin rəhbərləri üçün nəzərdə tutulur və müəssisə rəhbərliyinin hər bir səviyyəsində idarəetmə tələblərinə cavab verməlidir. Orta səviyyəli rəhbərlərə rəhbərlik etdikləri struktur və funksional bölmələrin fəaliyyəti

ilə bağlı əsas göstəricilərin təhlili və əhəmiyyətini özündə ifadə edən daxili hesabat lazımdır. İdarəetmənin aşağı səviyyəli rəhbərlərinə və mütəxəssislərinə (ustalara, sex rəislərinə, şöbə və xidmət rəhbərlərinə) onların plan göstəriciləri ilə normativlərin müqayisəsi zamanı göstərdikləri fəaliyyətin nəticələri haqda informasiya gərəkdir.

Hazırda daxili audit təsərrüfat həyatı ilə bağlı faktların öyrənilməsi və qiymətləndirilməsinə müfəttiş kimi yanaşmanın üstünlük təşkil etməsi ilə diqqəti çəkir. Odur ki, maliyyə sahəsində korrupsiya və firıldaqçılığa qarşı mübarizədə, habelə əmlakın qeyri-qanuni yollarla mənimsənilməsi və başqa sui-istifadə hallarına qarşı mübarizədə xarici (kənar) auditdən deyil, məhz ondan ciddi kömək gözləyirlər. Xarici auditin bu baxımdan başlıca təyinatı rəy bildirilməsi məqsədilə audit olunan şəxsin mühasibat (maliyyə) hesabatlarını müstəqil şəkildə yoxlamaqdır. Əgər kənar auditorun fikrincə, maliyyə hesabatı düzgündürsə, yəni mühasibat uçotunun aparılması və maliyyə hesabatlarının hazırlanması ilə bağlı qüvvədə olan qaydalara riayət edilibsə, o zaman mənfəət və zərərlər haqda hesabatın və balansın, habelə maliyyə hesabatının digər formalarının mötəbərliyi haqda müsbət, yaxud şərti müsbət rəy vermək olar.

Daxili auditor bu baxımdan kifayət qədər peşəkar inamsızlıq ifadə edə bilər. O bilir ki, praktikada tətbiq olunan mühasibat uçotu və nəzarət metodları hətta bütün standartlara və qaydalara ideal şəkildə riayət olunduqda da oğurluq, firıldaqçılıq və digər sui-istifadə hallarının mövcud olub-olmamasına təminat vermir. Bu baxımdan, daxili audit idarəetmə prosesində daxili nəzarət sisteminin səmərəliliyinin və adekvatlığının qiymətləndirilməsi funksiyasını yerinə yetirir; daxili audit davamlı olaraq gələcəyə yönəlmiş prosesdir və onun vəzifəsi qarşıya qoyulmuş məqsədlərə daha səmərəli şəkildə nail olunmasında müəssisə (təşkilat) rəhbərliyinə kömək etməkdir. Onun strateji yönümü bu sistemin məqsədli istiqamətlərinə adekvat olmalıdır.

Beləliklə, yuxarıda qeyd olunanlara əsasən, sahibkarlıq obyektlərində daxili audit xidmətinin formalaşdırılmasının ilkin şərtlərini müəyyənləşdirmək olar və bu, elmi-praktik baxımdan maraq kəsb edər (cədvəl 1.2).

Daxili audit xidmətlərinin formalaşdırılmasının ilkin şərtləri

Zərurətdən irəli gələn ilkin şərtlər	Təşkilati baxımdan ilkin şərtlər
Yuxarı bölmələrin aşağıda bölmələrə münasibətdə qanunvericiliklə nizamlanan nəzarət funksiyalarının mövcudluğu	Təşkilati strukturun istənilən səviyyəsində real olaraq fəaliyyət göstərən nizamlanmış daxili nəzarət orqanının olmaması
Müəssisənin çoxsəviyyəli idarəetmə və təşkilati strukturlarının mövcudluğu	Daxili nəzarət orqanının yaradılması üçün qanunverici zəminlərin mövcudluğu
Fəaliyyət həcmının artımı və onun növlərinin diversifikasiyası	İdarə nəzarətinin funksiyasının hələ unudulmamış əhəmələrinin mövcudluğu
Müxtəlif səviyyəli idarə nəzarət orqanları arasında qarşılıqlı təsir və qarşılıqlı əlaqələrin reqlamentə tabe edilməməsi	Şaquli və üfiqi tərtib üzrə sistemdə daxili nəzarətin müəyyən funksiyalarını yerinə yetirən müxtəlif nəzarət orqanlarının real fəaliyyəti
Daxili nəzarət təşkilatlarının vahid konsepsiyasının olmaması	Daxili auditə xas olan funksiyaları həyata keçirən müxtəlif strukturların və funksional bölmələrin real fəaliyyəti

Cədvəl müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Daxili və xarici auditin qarşılıqlı əlaqəsi müəyyən şərtlərin yerinə yetirildiyi təqdirdə mümkündür. Belə ki, məsələn, daxili auditor peşəkarlıq baxımdan səriştəli və vicdanlı olmalı, eləcə də xarici auditlə sərbəst ünsiyyət yaratmaq imkanına malik olmalıdır. Daxili auditor xarici auditorun işlərinə təsir göstərə biləcək öz proqramlarını, planlarını, hesabatlarını, xülasələrini və başqa informasiyaları təqdim etməlidir. Xarici auditor həmin informasiyalardan istifadə edərkən daxili audit xidmətlərinin işinin səmərəliliyini qiymətləndirir.

Müəssisələrdə daxili nəzarət və daxili audit subyektlərinin qarşılıqlı əlaqələrinin olmaması, həmçinin ilkin nəticələrin nəzərə alınmaması praktikada maliyyə itkilərinə gətirib çıxarır ki, bu da vergi orqanları tərəfindən keçirilən yoxlamaların nəticələrinə görə cərimələr, penyalar şəklində baş verir.

Qeyd edək ki, daxili auditin zəruriliyi haqda qərar sahibkarlıq subyektində xarici (kənar) auditorun olub-olmaması ilə müəyyən edilməməlidir, ona görə ki, xarici və daxili audit müxtəlif funksiyaları yerinə yetirir.

Birincisi, xarici audit ənənəvi olaraq sahibkarlıq subyektinin maliyyə hesabatlarının etibarlılığının təsdiqi ilə məşğul olur, maliyyə hesabatına əhəmiyyətli təsir göstərə bilən əməliyyat və hadisələri qeydə alır. Daxili audit isə, hər şeydən əvvəl, sahibkarlıq subyektində mövcud olan nəzarət və risklərin idarə olunması sisteminin qiymətləndirilməsinə yönəldilmişdir və sahibkarlıq subyektinin qarşısına qoyduğu məqsədlərə səmərəli şəkildə nail olmasına maneçilik törədən əməliyyat və hadisələr qeydə alınır.

İkincisi, xarici audit əsas etibarilə xarici maraqlı tərəflərin – potensial investorların, kreditorların və başqalarının maraqlarına uyğun gəlir, daxili audit isə şirkətin direktorlar şurasının və menecmentin maraqlarına xidmət edir.

Üçüncüsü, xarici audit auditor xidmətlərinin göstərilməsi çərçivəsində şirkətin bölmələrinin fəaliyyətinin səmərəliliyi və idarəetmə qərarlarının iqtisadi baxımdan əsaslandırılması məsələləri üzrə qiymətləndirmə aparılır. Bu isə, bir qayda olaraq, daxili auditin vəzifələrindən biridir. Səmərəli daxili audit şirkətin xarici audit üçün xərclərini azalda bilər: əgər xarici audit daxili auditin işlərinin nəticələrinə etibar etmək imkanına malik ola bilsə, bu, şirkət üçün xarici auditin zəruriliyini ləğv etmədən xarici auditor tərəfindən yerinə yetirilən audit prosedurunun həcmi aşağı salacaqdır.

Bununla bərabər, Azərbaycanda formalaşmaqda olan daxili audit bir sıra çətinliklərlə də rastlaşmalı olur:

- həm müəssisə mülkiyyətçiləri və menecerləri, həm də daxili auditorların özləri tərəfindən daxili auditin rolunun başa düşülməməsi daxili auditorların fəaliyyətində əsassız gözləntilərə və məyusluğa gətirib çıxarır;
- daxili auditin icrası müəssisə rəhbərliyindən asılı olması nəticə etibarilə obyektivliyin keyfiyyətinin əhəmiyyətli dərəcədə itirilməsinə səbəb olur;

- daxili auditorların korporativ müfəttişlər kimi qəbul olunması onların işlərini çətinləşdirir və bu, daxili auditin səmərəsinin ümumi şəkildə aşağı düşməsinə gətirib çıxarır;
- yüksək ixtisaslı daxili auditorlara müvafiq tələbatın olmaması Azərbaycan sahibkarlıq subyektlərində mütəxəssislərin seçilməsində və daxili audit xidmətlərinin komplektləşdirilməsi məsələsində ciddi problemlərə səbəb olur; Aşağıdakı amillərin:
 - daxili nəzarət sisteminin birmənalı şəkildə şərh olunan və anlaşıqlı əsasının olmaması;
 - daxili auditin qarşısına qoyulan funksiyaların, məqsəd və vəzifələrin aydın olmaması;
 - sahə xüsusiyyətlərini və ayrı-ayrı təşkilatların spesifikasiyasını nəzərə alan daxili auditin həyata keçirilməsi məqsədilə məlumatların formalaşdırılması üçün elmi baxımdan əsaslandırılmış metodoloji əsasların olmaması da daxili auditin ümumi müsbət nəticələrinə mənfi təsir göstərir.

Azərbaycanda korporativ idarəetmə mövzusu yaxın zamanlarda geniş şəkildə müzakirə olunmağa başlamışdır və hələlik bütün sahibkarlıq subyektlərinin rəhbərləri korporativ idarəetmənin prinsipləri haqda aydın təsəvvürə malik deyillər, halbuki artıq dərk edirlər ki, daxili audit sahibkarlıq subyektlərinin səmərəli şəkildə idarə olunmasının təminatında əsas rol oynayan daxili nəzarət sisteminin tərkib hissəsidir və idarəetmənin bu instrumenti olmadan ciddi investisiyanın həyata keçirilməsi mümkün deyildir.

Beləliklə, aşağıdakı nəticələrə gəlmək mümkündür:

- Azərbaycanda daxili audit qısa zamandır ki, fəaliyyət göstərir və onun özünəməxsus ənənələri hələ formalaşmamışdır. Milli sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyət dairəsi genişləndikcə Azərbaycan sahibkarlıq subyektlərində daxili nəzarətin səmərəliliyinin artırılması məqsədilə daxili audit xidmətləri yaradılır. Lakin daxili auditin fəaliyyət dairəsi hələlik məhduddur. Belə ki, əsas etibarilə aktivlərin mühafizəsi üzərində nəzarətin həyata keçirilməsinə, mühasibat uçotu və

maliyyə hesabatlarının etibarlılığının təmin olunmasına yönəldilmişdir, əsasən də maliyyə təftişinin ənənəvi əlamətlərinə malikdir. Həyata keçirilmiş tədqiqatlar nəticəsində müəyyən olunmuşdur ki, daxili audit xidmətinin əsas funksiyalarına bunlar aiddir: daxili qayda və prosedurlara riayət olunması üzərində nəzarət (78%); aktivlərin mühafizəsi üzərində nəzarət və maliyyə informasiyalarının mötəbərliyinin təhlili (77%); əskikliklərin və qeyri-qanuni fəaliyyətin aşkar edilməsi (65%); biznes riskinin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi, icra rəhbərliyinə səmərəli idarəetmədə yardım göstərilməsi (65). Başqa sözlə, əksər sahibkarlıq subyektlərində daxili audit xidmətinin əsas işi maliyyə və əməliyyat audidləridir;

- son illər ərzində müəssisələrin və təşkilatların fəaliyyətini tənzimləyən normativ bazada kifayət qədər dəyişikliklər edilmişdir. Normativ bazada tam aydın şəkildə daxili audit təşkilatları, onun strukturu və fəaliyyət istiqamətləri göstərilmişdir. Bu, subyektlərin, eləcə də büdcə təşkilatlarının daxili auditinin hüquqi mühit sahəsinin dəyişdirilməsinə imkan vermişdir.

Aparılan sorğunun nəticələrinə müvafiq olaraq, hazırda müəssisə rəhbərlərinin 90%-ə yaxını daxili audit xidmətlərinin işindən razıdır və onların böyük əksəriyyəti gələcəkdə bu xidməti daha da genişləndirmək niyyətindədir. Yuxarı icra rəhbərliyinin qarşısında dayanan problem isə yüksək ixtisaslı mütəxəssis-auditorların çatışmamasıdır. Bununla yanaşı, qeyd etmək lazımdır ki, daxili auditorların qarşılaşdıqları əsas problemlərə onların fəaliyyət vəzifələrinin rəhbərlik və kollektiv tərəfindən aydın başa düşülməməsi, milli dildə peşəkar və metodik nəşrlərin yetərinə olmaması aiddir.

Bizim fikrimizcə, Azərbaycan üçün daxili audit nəinki təşkilatların fəaliyyətinin yaxşılaşdırılması və səmərəliliyinin yüksəldilməsi vasitəsidir, eləcə də daxili korporativ nəzarətin və yüksək səmərəli korporativ idarəetmə sisteminin vacib elementlərindən biridir. Yuxarıda qeyd olunanlardan nəticə çıxararaq, Azərbaycanda daxili auditin inkişaf etdirilməsinə yönəldilmiş aşağıdakı təkliflərin reallaşdırılmasını məqsədə uyğun sayırıq:

- ilk növbədə, daxili auditin fəaliyyətini peşəkar rəhbərliklə təmin etmək, daxili audit sahəsində fəaliyyət göstərən dövlət və peşəkar təşkilatların funksiyalarının istiqamətlərini konkretləşdirmək;

- daxili auditin həyata keçirilməsinin təşkil olunması ilə bağlı nəzəri və metodoloji məsələləri işləyib hazırlamaq. Onun forması ənənəvi maliyyə təftişindən fərqlənməlidir ki, səhmdarlar və menecmentlər tam həcmdə daxili korporativ nəzarətin bu formasının bütün üstünlük və imkanlarından istifadə edə bilsinlər. Bu zaman dövlət sektorunda səmərəli daxili nəzarət sisteminin yaradılmasına, büdcə təşkilatlarında daxili audit xidmətlərinin fəaliyyətinin yüksəldilməsinə və riskə əsaslanan auditor metodikasının yaradılmasına xüsusi diqqət yetirmək lazımdır;

- daxili auditorların öyrədilməsi və onların ixtisasının yüksəldilməsi üçün vahid proqramları, vahid attestasiya qaydalarını işləyib hazırlamaq və daxili auditorlara sertifikatları vermək. Təlim prosesi çoxmərhləli olmalı və ixtisasın istənilən səviyyəsini əhatə etməlidir;

- mütəxəssislər tərəfindən daxili audit sahəsində həyata keçirilən nəzəri və metodoloji tədqiqatları müdafiə etmək; ali təhsil müəssisələrində mühasibat uçotu, maliyyə və menecment sahələrində təhsil alan tələbələrin peşəyə dair, habelə daxili nəzarət və daxili audit haqda müvafiq bilikləri mənimsəmələrinə xüsusi diqqət yetirmək.

İdarəetmənin bu kimi vəzifələrin həll edilməsinə yardım göstərilməsi üçün nəzərdə tutulan vasitəsi müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üzərində nəzarətdir. Yalnız daxili nəzarət, o cümlədən də onun növlərindən biri olan daxili audit təşkilatın fəaliyyəti haqda qabaqlayıcı informasiyanı, eləcə də təşkilatın fəaliyyətinə mənfi təsir göstərə biləcək mümkün faktları öncədən görməyə imkan verən informasiyanı təqdim edə bilər.

Yuxarıda qeyd olunan funksiyaların yerinə yetirilməsindən ötrü daxili auditin özü auditin bu mühüm növünün təsirli təşkilatı və hüquqi əsasının yaradılmasına imkan verə bilən bütün zəruri, eyni zamanda təkmil normativlərlə təminatına malik olmalıdır. Qeyd etmək lazımdır ki, postsovet məkanında ilk dəfə olaraq məhz

Azərbaycan Respublikasında "Daxili audit haqqında" Qanun və bir sıra digər normativ-hüquqi aktlar qəbul olunmuşdur. Bununla yanaşı, daxili auditin mükəmməl və təsirli normativ bazasının yaradılması üçün hələ çox iş görülməlidir.

Daxili audit xidmətinin işində əsas istiqamətlərdən biri onun kənar auditlə düzgün uzlaşdırılmasıdır. Auditin bu iki növü arasında səmərəli qarşılıqlı münasibətlərin qurulması aparılan auditor yoxlamalarının riskinin minimuma endirilməsinə zəmin yaradır. Belə olan halda, onu da nəzərə almaq lazımdır ki, bir çox sahələrdə daxili auditlə kənar auditin maraq prinsipləri üst-üstə düşür, bəzi hallarda isə daxili auditorun gördüyü işin nəticəsi kənar auditorun hesabatında əsas rol oynaya bilər.

Daxili auditlə kənar audit arasındakı fərqlər onların əsas vəzifələrindən və keçirilməsi müddətlərindən irəli gəlir. Əgər daxili auditin əsas vəzifəsi rəhbərliyə təqdim etmək üçün müəssisənin maliyyə-iqtisadi vəziyyəti haqqında məlumat xarakterli materialların hazırlanmasıdırsa, kənar auditin əsas vəzifəsi maraqlanan kənar istifadəçilər (səhmdarlar, investorlar, vergi xidməti, banklar, biznesdə tərəfdaşlar, hakimiyyət orqanları və s.) üçün müvafiq rəyin hazırlanmasıdır. Daxili audit müəssisədə müntəzəm olaraq fəaliyyət göstərir, kənar audit isə, bir qayda olaraq, ildə bir dəfə keçirilir.

Auditin hər bir növünün öz rolu, əhatə dairəsi və vəzifələri var. Daxili audit qeyri-maliyyə proseslərini nəzərdən keçirdiyi halda, xarici audit əsasən maliyyə məsələlərinə yönəlir.

Buna baxmayaraq, tövsiyə olunur ki, idarəetmə orqanlarına gələn mesajı tarazlaşdırmaq məqsədilə daxili və xarici auditorlar əməkdaşlıq etsin. Audit Komitəsi həmin əməkdaşlığı müəyyənləşdirir və idarə edir.

Əməkdaşlıq səviyyəsi və intensivliyi hər iki tərəf üzrə müxtəlif faktorlardan asılı olaraq dəyişə bilər. Mübadilə minimum şəkildə həyata keçirilməlidir. Daxili və xarici audit arasındakı əlaqə bütövlükdə auditin işini asanlaşdıracaq, təkrarlanmanın qarşısını alacaq və müəssisə risklərinin maksimum əhatə edilməsini təmin edəcəkdir. Bu, həmçinin, idarəetmə orqanlarına biznesin idarə edilməsi və riskləri barədə uyğunlaşmış məlumat almağa kömək edəcəkdir.

Beləliklə, daxili auditlə kənar audit bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Eyni zamanda, auditin obyekt, məqsəd, vasitə və metodları üst-üstə düşə bilər. Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, daxili audit xidmətinin nəzarət və təşkilatı işinin keyfiyyəti kənar auditlə qarşılıqlı əlaqənin səmərəli qurulmasından əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır.

Auditor tərəfindən daxili nəzarət mühitinin başa düşülməsi fırldaqçılıq riski ilə bağlı məsələlərin öyrənilməsi zamanı xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Auditor müəssisə rəhbərinin hansı formada müəssisədə səmimi ab-hava və etik davranış yaratdığını, habelə sui-istifadə hallarının qarşısının alınmasından ötrü hansı nəzarət vasitələrindən istifadə olunduğunu öyrənməlidir. Bu zaman nəzarət mühiti elementlərinin təcrübədə tətbiq olunmasına xüsusi diqqət yetirilir.

1.2. Təsərrüfat subyektlərində daxili auditin mahiyyəti, funksiyaları və nəzarət sistemində rolu

Auditor fəaliyyəti, audit – təşkilatların və fərdi sahibkarların (auditi aparılan şəxslərin) mühasibat uçotunun və maliyyə (mühasibat) hesabatlarının müstəqil surətdə yoxlanması üzrə sahibkarlıq fəaliyyəti deməkdir.

Bununla yanaşı auditin *əsas məqsədlərindən* biri audit yoxlamasından keçən şəxslərin maliyyə (mühasibat) hesabatlarının düzgünlüyü və mühasibat uçotunun Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq surətdə həyata keçirilməsi haqqında rəy verməkdən ibarətdir.

Maliyyə hesabatlarının düzgünlüyü haqqında auditorun rəyi, həmin hesabatların istifadəçilərinin bu hesabatlara daha çox etibar etməsinə imkan verir. Qeyd etmək lazımdır ki, makroiqtisadi səviyyədə audit bazar infrastrukturunun əsas elementi hesab edilir.

Auditin iqtisadi şərtiliyi maliyyə hesabatları istifadəçilərinin həmin hesabatların düzgünlüyünün ekspert tərəfindən qiymətləndirilməsinə olan tələbatının artması ilə izah olunur, çünki maliyyə hesabatlarının göstəriciləri idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün istifadə olunur.

Auditor növləri üzrə məqsədlərini nəzərdən keçirək.

Maliyyə auditı. Maliyyə auditinin məqsədi maliyyə vəsaitlərindən istifadə olunması, mühasibat uçotunun prinsiplərinə və tələblərinə riayət olunması haqqında fikirlərin formalaşdırılmasından ibarətdir. Maliyyə auditinin vəzifəsi maliyyə vəsaitlərindən istifadə olunmasının, mühasibat uçotunun prinsiplərinə və tələblərinə riayət olunmasının yoxlanılması üçün kifayət qədər zəruri auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir. Maliyyə auditı aparılarkən yoxlama rəsmi əlamətlər əsasında həyata keçirilir.

Əməliyyat auditı. Əməliyyat auditinin məqsədi təsərrüfat sisteminin fəaliyyət proseduralarının və üsullarının səmərəliliyinin və effektivliyinin qiymətləndirilməsindən ibarətdir. Əməliyyat auditinin vəzifəsi maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti prosesində tətbiq olunan prosedurların və üsulların qiymətləndirilməsi üçün kifayət qədər etibarlı auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir.

Əməliyyat auditı hadisələrin real vəziyyətinin - məsələn, təşkilatın təsis sənədləri əsasında müəyyən olunan fəaliyyətinin onun həyata keçirdiyi əməliyyatlara, eləcə də xərclərin gəlirlərə müvafiq olmasının yoxlanılmasını nəzərdə tutur.

Qanunvericiliyə müvafiqliyin auditı. Qanunvericiliyə müvafiqliyin auditinin məqsədi, yoxlanılan şəxsin fəaliyyətinin və həyata keçirdiyi əməliyyatların mövcud normativ-hüquqi aktların tələblərinə müvafiq olması haqqında rəyin formalaşdırılmasından ibarətdir. Qanunvericiliyə müvafiqliyin auditinin vəzifəsi iqtisadi subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti prosesində mövcud qanunvericiliyin tələblərinə riayət olunması haqqında kifayət qədər etibarlı auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir.

Qanunvericiliyə müvafiqliyin auditinin aparılması zamanı auditor, yoxlanılan iqtisadi subyektin fəaliyyətinin hansı mövcud normativ aktlarla tənzimlənməsini müəyyən etməlidir. Həmin aktların müddəalarına riayət olunmaması maliyyə hesabatlarında göstəricilərin təqdim olunmasına təsir göstərir. Təşkilatın fəaliyyətini tənzimləyən qanunvericilik, məsələn, mülki, maliyyə, vergi, gömrük, valyuta, əmək və s. qanunvericilik növlərinə ayrılır.

Xüsusi audit (attestasiya üzrə iş). Xüsusi auditin məqsədi, attestasiya məqsədi ilə təqdim olunmuş məlumatların dəqiqliyi və bu məlumatların mövcud normativ aktlara müvafiqliyi haqqında rəyin formalaşdırılmasından ibarətdir. Xüsusi auditin vəzifəsi attestasiya olunan məlumatların səviyyəsi haqqında obyektiv rəyin formalaşdırılması üçün kifayət qədər etibarlı auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir.

Attestasiya üzrə iş, maliyyə hesabatlarının dəqiqliyi haqqında rəy bildirilməsi üçün bütünlüklə maliyyə hesabatlarının yoxlanmasını deyil, eyni zamanda istifadəçilərə konkret bir məsələ və ya mövzu üzrə ekspert rəyinin təqdim olunması məqsədi ilə ayrıca bir məsələnin, vahid bir mövzunun yoxlanmasını nəzərdə tutur. Buna misal olaraq, mühasibat uçotunda müəyyən tarix üzrə debitor və kreditor borclarının qalıqları haqqında məlumatların dəqiqliyinin təsdiqlənməsi daxildir.

Maliyyə (mühasibat) hesabatlarının audit. Maliyyə (mühasibat) hesabatlarının auditinin məqsədi, yoxlanılan şəxslərin maliyyə (mühasibat) hesabatlarının dəqiqliyi və mühasibat uçotunun aparılması qaydasının Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq olması haqqında rəyin bildirilməsindən ibarətdir. Maliyyə (mühasibat) hesabatlarının auditinin vəzifəsi, maliyyə (mühasibat) hesabatlarının dəqiqliyinin, eləcə də mühasibat uçotunun aparılması qaydasının Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq olmasının bütün mövcud aspektlərdə yoxlanılması üçün kifayət qədər etibarlı auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir.

Vergi audit. Vergi auditinin məqsədi vergi bəyannamələrinin dəqiqliyinin, Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyinin tələblərinə riayət edilməsinin müəyyən olunmasından ibarətdir. Vergi auditinin vəzifəsi, mühasibat və vergi uçotları sistemində iqtisadi subyekt tərəfindən vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasının və vergi bəyannamələrinin düzgünlüyünün yoxlanılması məqsədi ilə auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir.

Beynəlxalq təcrübədə vergi auditinə daima tələbat çox böyük olub. 2001-ci ilin yanvar ayının 1-dən qüvvəyə minmiş Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə kifayət qədər sərt cərimə

sanksiyaları nəzərdə tutulur. Bu baxımdan vergi qanunvericiliyini pozmuş vergi ödəyicisi qanunla müəyyən olunmuş hallarda aşağıdakı şəkildə məsuliyyət daşıyır:

a) gizlədilmiş və ya azaldılmış gəlirin (mənfəətin) bütün məbləğinin, yaxud digər gizlədilmiş və ya nəzərə alınmamış vergitutma obyektinə görə vergi məbləğinin və eyni məbləğdə cərimənin tutulması, bu pozuntuya təkrarən yol verildikdə isə müvafiq məbləğin və həmin məbləğin müəyyən olunmuş həcmində cərimənin tutulması. Gəlirin (mənfəətin) gizlədilməsi və ya azaldılması faktı məhkəmə tərəfindən müəyyən olunduqda, vergi orqanının və ya prokurorun iddiası ilə məhkəmənin çıxardığı qərar və ya hökm əsasında, gizlədilmiş və ya azaldılmış gəlirin (mənfəətin) məbləğinin müəyyən olunmuş həcmində cərimə dövlət büdcəsinin nəfinə tutula bilər;

b) aşağıdakı pozuntulardan hər birinə görə cərimə:

- Vergitutma obyektlərinin uçotunun aparılmamasına və ya mövcud qaydaların pozulması ilə aparılmasına və nəticədə yoxlanılan dövr üzrə gəlirin (mənfəətin) gizlədilməsinə və ya azaldılmasına görə - ödənilməmiş vergi məbləğinin müəyyən olunmuş həcmində;

- Verginin hesablanması və ödənilməsi üçün zəruri olan sənədlərin vergi orqanına ümumiyyətlə və ya vaxtında təqdim olunmamasına görə - növbəti müddət üzrə ödənilməli olan vergi məbləğlərinin müəyyən olunmuş həcmində;

c) Verginin ödənilməsi gecikdirildikdə, vergi ödəyicisindən gecikdirilmiş hər gün üçün ödənilməmiş vergi məbləğinin müəyyən olunmuş həcmində peniya tutulması (qanunla digər peniya həcmi nəzərdə tutulmadıqda, gecikdirilməsi aşkara çıxarılmış vergi məbləğinin ödənilməsi üçün təyin olunan müddətdən başlayaraq). Peniyanın ödənilməsi vergi ödəyicisini qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş digər məsuliyyət növlərindən azad etmir;

d) Qanunvericilik aktları ilə nəzərdə tutulmuş digər sanksiyalara aşağıda göstərilən tədbirlər aiddir:

Əgər vergi orqanlarının apardığı yoxlamalardan əvvəl vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin pozulmasını sərbəst şəkildə aşkara çıxararaq uçotda, eləcə də

maliyyə və vergi hesabatlarında düzəlişlər aparırdısa, peniya məbləğləri istisna olmaqla, ona qarşı həmin sanksiyalar tətbiq edilmirdi. Bu şəraitdə vergi ödəyiciləri vergi yoxlanışına qədər vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarını aşkara çıxarmaq və vergi sanksiyalarının tətbiq olunması ehtimalını azaltmaq məqsədi ilə vergi auditini aparmağa çalışırlar.

Hazırda Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 58-ci maddəsində vergilərin azaldılmasına və digər vergi hüquq pozmalarına görə maliyyə sanksiyalarının tətbiqi nəzərdə tutulur.

Tələblərə müvafiqliyin audit. Bu növ işlər, öz məzmununa görə, xarici təcrübələrlə eyniyyət təşkil edir və tələblərə müvafiqliyin yoxlanılmasını nəzərdə tutur.

İdarəetmə (istehsal) audit. İdarəetmə (istehsal) auditinin məqsədi bütün növ resurslardan istifadə olunmasının, eləcə də təşkilati və inzibati idarəetmə sistemlərinin tətbiqinin məqsədəuyğunluğu haqqında rəyin formalaşdırılmasından ibarətdir. İdarəetmə (istehsal) auditinin vəzifəsi resurslardan səmərəli və effektiv şəkildə istifadə olunmasını təsdiq və ya inkar edən zəruri auditor sübutlarının toplanmasından ibarətdir.

İşlərin növü auditor tapşırığını auditor təşkilatı ilə müştəri arasında razılaşdırmaqla müəyyən olunur və auditor xidmətlərinin göstərilməsi haqqında müqaviləyə əlavə edilir.

Audit növlərinə görə: Müstəqil, Məcburi, Könüllü, Maliyyə, Əməliyyat, Qanunvericiliyə müvafiqlik, Xüsusi (attestasiya üzrə işlər), Maliyyə (mühasibat) hesabatları, Ümumi, Bank və s. auditinə ayrılır.

İqtisadi ədəbiyyatlarda audit əsasən daxili və xarici auditə ayrılır. Bəzi əlamətlərinə görə xarici və daxili audit fərqləndirilir. Xarici audit, auditə aparılan şəxsin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yoxlanılmasını nəzərdə tutur. Daxili audit - iqtisadi subyektin mülkiyyətçilərinin mənafeyi üçün təşkil olunmuş və onun daxili sənədləri ilə tənzimlənən sistemdir. Bu sistem əsasında mühasibat uçotunun aparılması üçün qoyulmuş qaydalara riayət olunması və daxili nəzarət sisteminin fəaliyyət etibarlılığı müşahidə edilir. Daxili audit institutlarına, iqtisadi subyektin

mülkiyyətçiləri tərəfindən təyin olunan müfəttişlər, təftiş komissiyaları, daxili auditorlar və ya daxili auditor qrupları aiddir.

Bəzi hallarda konkret bir təşkilata münasibətdə müqavilənin müəyyən şərtləri əsasında firma daxili auditor qismində çıxış edir. Bu baxımdan daxili və xarici auditin fərqli və oxşar cəhətlərini nəzərdən keçirmək lazımdır.

Azərbaycan Respublikasının “Auditor xidməti haqqında” Qanununda göstərildiyi kimi 3, 4 və 10-cu maddələrə uyğun olaraq təsərrüfat subyektlərində müqavilə əsasında maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti sahəsində ekspertiza işi, yoxlama, yazılı rəy vermək üsulu və təhlil aparmaq qaydası, hesabat göstəricilərinin dürüstlüyünü yoxlamaq və təsdiq etmək, mühasibat uçotu qurmaq və auditorun peşə fəaliyyətinə uyğun olan maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində digər xidmətlər göstərmək auditor xidməti adlanır. Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının təqdim etdiyi lisenziya əsasında respublika ərazisində dövlət qeydiyyatına alınmış və 5 il müddətinə lisenziya verilmiş sərbəst auditorlar və auditor təşkilatlar fəaliyyət göstərirlər.

“Hesablama Palatası haqqında” 700-İQ sayılı 02 iyul 1999-cu il tarixli Azərbaycan Respublikasının Qanununun 10-cu maddəsinə əsasən Hesablama Palatasının auditorları Hesablama Palatasının Daxili Nizamnaməsi ilə müəyyən olunmuş iş bölgüsü əsasında fəaliyyət göstərirlər. “Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Daxili Nizamnaməsinin təsdiq edilməsi barədə” 269-IIQ sayılı 05 mart 2002-ci il tarixli Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğun nizamnamənin 7-ci maddəsinə əsasən Hesablama Palatasının auditorları, “Auditor xidməti haqqında” 882 sayılı, 16 sentyabr 1994-cü il tarixli, “Daxili audit haqqında” 332-IIIQ sayılı, 22 may 2007-ci il tarixli Azərbaycan Respublikasının Qanunlarına uyğun olaraq sərbəst və daxili auditorlar müvafiq xidmətləri həyata keçirirlər.

Azərbaycan Respublikasının Hesablama Palatasının auditorlarını və müstəqil auditorları təsvir edən əsas müddəalarını müqayisəli xarakterizəsini nəzərdən keçirək.

İş bölgüsünə əsasən Hesablama Palatasının auditorları onlara həvalə edilmiş fəaliyyət istiqamətlərinə rəhbərlik edir və işin nəticələrinə görə məsuliyyət daşıyır.

Auditorlar müəyyən fəaliyyət istiqamətləri üzrə illik cari iş planlarının layihələrini hazırlayır və baxılmaq üçün Hesablama Palatasının Sədrinə təqdim edirlər;

Auditorlar fəaliyyətini Hesablama Palatasının Kollegiyasının iclası tərəfindən təsdiq olunmuş iş planlarına əsasən həyata keçirir. Auditor rəhbərlik etdiyi istiqamət üzrə normativ, hüquqi və metodiki sənədlərin layihələrini hazırlayır, ekspert-analitik fəaliyyət həyata keçirir. Auditorun ekspert-analitik fəaliyyətinin nəticələri aşağıdakı formalarda rəsmiləşdirilir:

- auditor rəyi;
- analitik qeyd və şərtlər;
- qanun layihələrinə dair rəylər;
- qanunvericiliyə əlavə və dəyişikliklərin edilməsi haqqında təkliflər;
- hesabat və sair.

Qeyd olunan sənədlər baxılmaq üçün Hesablama Palatasının Sədrinə təqdim edilir.

Auditor keçirilmiş nəzarət tədbirləri üzrə rəy və hesabatları, digər sənədləri imzalayır və onlara görə məsuliyyət daşıyır. Auditor rəhbərlik etdiyi fəaliyyət istiqaməti üzrə rüblük və illik hesabatlarını Hesablama Palatasının Sədrinə təqdim edir.

Sərbəst auditor. Auditorlar Palatasının təqdim etdiyi lisenziya əsasında respublika ərazisində sərbəst auditor xidməti göstərmək hüququ əldə etmiş fiziki şəxsdir.

Auditor təşkilatı. Bildiyimiz kimi lisenziyaya əsasən Azərbaycan Respublikasının ərazisində auditor xidməti göstərmək hüququ əldə etmiş və nizamnaməsinə əsasən fəaliyyət sahəsi bu xidmət növü olan hüquqi şəxsdir.

Daxili auditor. Müəssisədə maliyyə hesabatları və mühasibat uçotunun düzgünlüyünü yoxlamaq; maliyyə vəsaitlərindən səmərəli istifadə olunmasının

düzgünlüyünü araşdırmaq; müəssisə ehtiyatlarından istifadənin düzgünlüyü və səmərəliliyi, zərərdən mühafizə olunmanın yetərliliyini və ehtiyatların istifadəsinə nəzarəti qiymətləndirmək; auditin nəticəsinə dair rəy bildirir.

Qeyd etmək lazımdır ki, verilən şərtlərə istinadən Hesablama Palatasının auditorları tərəfindən dövlət maliyyə-büdcə nəzarətinin həyata keçirilməsi üzrə aparılan audit ali auditdir.

Sərbəst auditor lisenziya əsasında imtahanlar vermək şərti ilə iqtisadçı, maliyyə, mühasibat uçotu və hüquqşünas ixtisasları üzrə ali təhsilə və ixtisas üzrə üç il təcrübəsinə malik olmaqla sərbəst audit fəaliyyətini həyata keçirir.

II FƏSİL

AZƏRBAYCANDA DAXİLİ AUDİTİN MÜASİR PROBLEMLƏRİ

2.1. Azərbaycanı daxili auditin inkişafı və sahibkarlıq fəaliyyətində onun rolu

Müasir iqtisadi şəraitdə respublikamızda olan təsərrüfat subyektlərində bir çox qoruyucu və islahedici funksiyaları yerinə yetirməyə məsul və qadir olan daxili auditin iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsində oynaya biləcəyi rolun düzgün qiymətləndirilməməsi də diqqəti cəlb edir.

Müasir şəraitdə iqtisadi proseslərin miqyaslarının genişlənməsi və bütövlükdə iqtisadiyyatın inkişafı ilə əlaqədar təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində gündəlik daxili nəzarətə zərurət kəskin şəkildə hiss olunmağa başlamışdır ki, bu da istehsalın təmərküzləşməsi və daha iri sahibkarlıq subyektlərinin yaranması ilə bağlıdır.

Artan rəqabət və sahibkarlıq subyektlərinin müstəqilliyi şəraitində idarəetmə üçün zəruri olan informasiyanın formalaşdırılmasında ənənəvi metodoloji yanaşmalardan istifadə edilməsinin səmərəsizliyi əhəmiyyətli dərəcədə güclənir. Başqa sözlə, iqtisadi şəraitin daim dəyişməsi nəticəsində rəqabət qabiliyyətliliyi və sahibkarlıq subyektlərinin sabitliyi baş verən dəyişikliklərə operativ və səmərəli reaksiya verməyə hazır olmasından asılıdır. Hər bir sahibkar üçün cari və uzunmüddətli perspektivdə təkə özünün mövcud maliyyə durumunu qorumaq deyil, həm də öz fəaliyyətini uğurla inkişaf etdirmək imkanlarını müəyyən edən istiqamətlərdən biri daxili auditin təşkilinə yanaşmaların təkmilləşdirilməsidir.

Müasir daxili audit müəssisənin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə yönəlmiş, nəzarət, risklərin idarə olunması və korporativ idarəetmə proseslərinin qiymətləndirilməsinə və səmərəliliyinin yüksəldilməsinə sistemli yanaşmadan istifadə edərək mövcud məqsədlərə nail olmaqda ona kömək edən müstəqil və obyektiv tövsiyələr vermək üzrə rəngarəng və geniş miqyaslı vəzifələri həll etməyə qadirdir və həll etməlidir.

Belə ki, daxili auditin rolu əhəmiyyətli dərəcədə dəyişikliyə məruz qalır. Daxili auditin çox mühüm xarakteristikası auditorların tövsiyələrinin biznesin səmərəliliyinin artırılmasını, onun qənaətcilliyinin və həlledici risklərin minimuma endirilməsini təmin etməsidir. Həyata keçirilən əməliyyatların mövcud qanunvericiliyə və normativ tələblərə uyğunluğunu aşkara çıxarmaq onun nəzarət fəaliyyətində aktual istiqamət olaraq qalır.

Bu baxımdan biznesin aparılmasının müasir, sürətlə dəyişən şəraitində idarəetmə prosesinə dəstək olan vahid informasiya platformasını təmin edən bir əsas olaraq daxili auditə tələbat böyükdür. Bu onunla əlaqədardır ki, mülkiyyətçilərin, müxtəlif səviyyəli menecerlərin və digər informasiya istifadəçilərinin informasiya maraqlarını ödəmək üçün adekvat daxili audit sistemi gərəkdir.

Bu zərurət müəssisədə resurslar, onların istifadəsi, həyata keçirilmiş təsərrüfat əməliyyatlarının maliyyə nəticələri haqqında müasir dürüst informasiyanın, yəni menecmentə gözlənilən nəticələrdən kənarlaşmalara vaxtında reaksiya vermək, tapşırıqlara düzəlişlər edərək istehsalın fasiləsiz resurs təminatı və resurs bölgüsü üzrə tədbirlər görmək üçün biznes proseslərinin gedişi haqqında əks informasiyanın vacibliyi ilə müəyyənləşdirilir. Bunun üçün bəzilərinin monitorinq göstəricilərinə, digərlərinin isə vaxtaşırı nəzarət göstəricilərinə, vəsaitlərin inventarizasiyasına və sairəyə arxalanaraq idarəetmənin bütün vəsilə və səviyyələrində daimi nəzarət təşkil edilir. Mövcud sistemində pozuntuların vaxtında aşkara çıxarılması və aradan qaldırılması əldə edilmiş nəticələrə biznes prosesinin ayrı-ayrı iştirakçılarının töhfəsini əsaslandırılmış şəkildə qiymətləndirməklə dürüst idarəetmə və mühasibat hesabatları formalaşdırmağa, təşkilatın biznes planlarının və inkişaf strategiyasının işlənilib hazırlanması üçün etibarlı informasiya əsası yaratmağa imkan verir.

Daxili audit müəssisələrin idarə edilməsinin mühüm tərkib hissəsi olmaqla, müəssisə və təşkilatda nəzarət, risklərin idarə olunması və idarəetmə proseslərinin qiymətləndirilməsi və səmərəliliyinin yüksəldilməsinin məqsədlərinə ardıcıl və sistemli yanaşmanı təmin edir, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində nöqsanların aşkara çıxarılması, aradan qaldırılmasına nəzarətin həyata keçirilməsi ilə yanaşı, aşkara çıxarılmış kənarlaşmaların səbəb-nəticə əlaqələrini müəyyən etməklə, yoxlanılan

obyektdə (iş sahəsində) fəaliyyətin mövcud vəziyyətinin yaxşılaşdırılmasına dair tövsiyə və təkliflərin işlənib hazırlanmasına imkan yaradır ki, bütün bunlar da son nəticədə sahibkarlıq subyektlərində iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsinə zəmin yaradır.

Bildiyimiz kimi daxili auditin mövcudluğuna tələbatı, hər şeydən əvvəl, sahibkarlıq subyektinin mülkiyyətçiləri, habelə tənzimləyici orqanlar (maliyyə-kredit təşkilatları və fond bazarının peşəkar iştirakçıları) müəyyənləşdirirlər. Belə ki, sahibkarlıq subyekti nə qədər iri olsa, təşkilati strukturu mürəkkəb olsa, ərazi baxımından əlahiddə bölmələri daha çox olsa təşkilatda müstəqil və obyektiv nəzarət funksiyasına tələbat daha böyük olur, bu funksiyanı isə səhmdarların mənafeyi naminə daxili audit yerinə yetirməlidir.

Qeyd edək ki, daxili auditin rolunu şərh edərkən xüsusi vurğulamaq lazımdır ki, onun düzgün təşkili həm də işgüzar tərəfdaşların etibarını qazanmağa imkan yaradır, bu da öz növbəsində, müəssisə və təşkilatın maliyyə sabitliyinin qorunub saxlanmasında, təkmilləşdirilməsində, idarəçiliyin keyfiyyətinin yüksəldilməsində böyük rol oynayır.

Beynəlxalq audit standartları risklərin idarə edilməsi, nəzarət və korporativ idarəetmə sistemlərinin qiymətləndirilməsi və səmərəliliyinə təminat verilməsində daxili auditin həlledici rol oynadığını hesab etməyə imkan verir.

Bütün sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin xüsusiyyəti texnoloji, idarəetmə və agent nəzarəti funksiyalarının yerinə yetirildiyini və onların səmərəli olduğunu aşkara çıxarmaq və təsdiq etmək üçün nəzarət funksiyalarını yerinə yetirməkdən ibarətdir. Özlərinin əsas fəaliyyəti prosesində nəzarət funksiyalarını yerinə yetirən müxtəlif subyektlər nəzarət funksiyalarını yerinə yetirməyə görə tək-cə əlaqələndirilməməli və bu işə təşviq edilməməli, həm də onlara müstəqil daxili auditorlar tərəfindən nəzarət edilməlidir. Bu mənada, daxili nəzarətlə auditin qarşılıqlı əlaqəsinin tədqiq edilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Nəzərinizə çatdıraraq ki, daxili auditlə daxili nəzarətin qarşılıqlı münasibətlərindən bəhs edərkən qeyd etmək lazımdır ki, daxili nəzarət sistemində daxili auditin rolu nəzarət funksiyasını təmin etməkdən, nəzarətin bütün növ və

elementlərinin müəyyən edilmiş tələblərə uyğunluğunu aşkara çıxarmaqdan və nəzarət sisteminin menecmentlə əks əlaqəsini qurmaqdan ibarətdir. Belə ki, müxtəlif subyektlər tərəfindən nəzarət fəaliyyətini həyata keçirərkən uzlaşdırma, ziddiyyətsizlik və təkrarlamanın olmamasının qiymətləndirilməsi çox vacibdir.

Təsərrüfat subyektlərində təsərrüfatdaxili nəzarətlə daxili auditin qarşılıqlı fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə sonsuz maraq bir sıra səbəblərlə, o cümlədən aşağıdakı səbəblərlə bağlıdır:

- ◆ beş ki, əsas nəzarət aləti və təsisçi ilə maddəli menecerlər arasında tərəfdaşlıq münasibətlərinin təminatçısıdır;

- ◆ bütün plan göstəricilərinin və onların faktiki uyğunsuzluğunun səbəblərinin təhlilinə kömək edir;

- ◆ müəssisənin mövcud əmlakının və resursların qorunub saxlanmasına və onlardan səmərəli istifadə edilməsinə yönəldilmişdir;

- ◆ müəssisədə cari, operativ və strateji istiqamətlərin və əks əlaqə alqoritmlərinin fərqləndirilməsinə və müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin proqnozlaşdırılmasına əsaslanır.

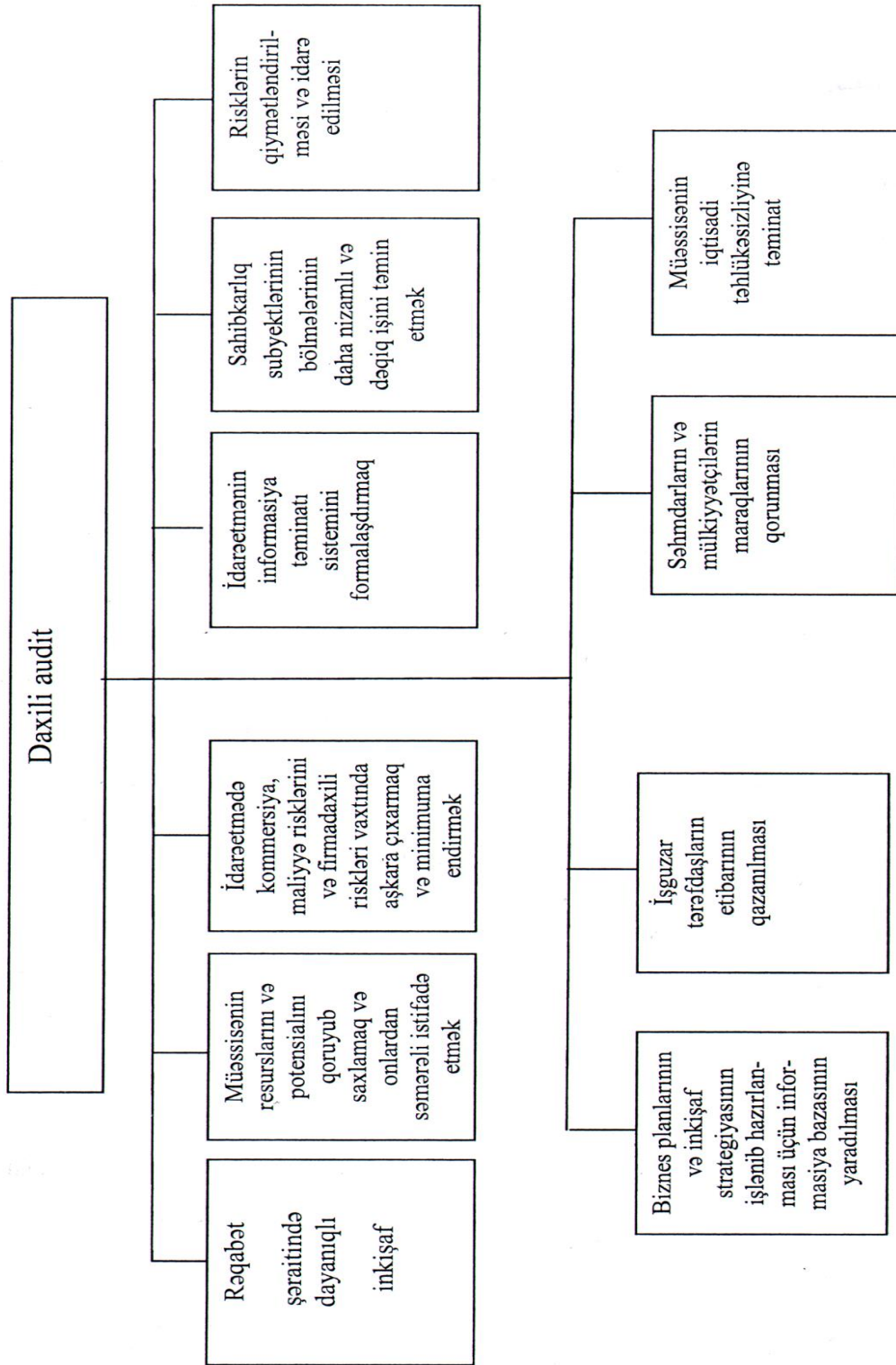
Bildiyiniz kimi, digər müsbət vəziyyətləri ilə yanaşı, daxili audit sahibkarlıq obyektlərinə müəssisə və təşkilatda işlərin vəziyyəti haqqında obyektiv məlumat əldə etmək imkanı verir.

Respublikada sahibkarlıq subyektlərinin səmərəli fəaliyyətinin təmin olunmasında daxili auditin oynadığı rol göstərilmişdir.

İqtisadi müəlliflər daxili auditin mahiyyətinə, onun qarşısında duran vəzifələrə və səlahiyyətlərinə düzgün yanaşmır, onu idarəetmənin digər qollarına xas olan müddəalarla həddindən artıq yükləyirlər. Buna misal olaraq, D.E.Şepetovanın yanaşmasını göstərmək olar. Onun fikrincə, daxili audit müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin kompleks iqtisadi təhlili kimi izah edilə bilər ki, bunun da ümumi sistemində analitik auditə xüsusi yer verilməlidir.

Zənimizcə, D.Şepetovanın daxili auditin vəzifələri sırasına aid etdiyi istiqamətlərdən bir çoxu daxili auditin, hətta daxili nəzarətin səlahiyyət

çərçivəsindən kənara çıxır ki, bu da öz növbəsində, idarəetmə sistemində pərakəndəliyə və lüzumsuz məsuliyyət “paylaşmasına” gətirib çıxara bilər.



Şəkil 1. Sahibkarlıq subyektlərinin uğurlu fəaliyyətində daxili auditin rolu

Azərbaycan alimlərinin iqtisadçı daxili auditin rolu və əhəmiyyəti barədə də fikirləri elmi-praktik baxımdan maraq doğurur.

Qeyd edək ki, 2012-ci il mayın 3-4-də bir sıra dövlət və qeyri-dövlət təşkilatlarının, o cümlədən Avropa Daxili Audit İnstitutları Konfederasiyasının (ECIIA), Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının və Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun Azərbaycan bölməsi olaraq 1999-cu ildə təsis edilmiş “Audit-Azərbaycan İnstitutu” İctimai Birliyinin birgə təşkilatçılığı ilə keçirilən “Daxili audit: reallıqlar və perspektivlər” mövzusunda beynəlxalq konfransda prinsipcə belə bir doğru fikir səslənmişdir ki, əgər nəzarət-təftiş idarələri retrospektiv baxışla məşğuldursa, “nə olub və necə olub” sualına cavab verirsə, daxili audit də “nə etməli” sualına cavab verir və gələcək inkişafı müəyyən edir.

Mövcud bu fikrin bir növ davamı olaraq, AMEA-nın müxbir üzvü, professor Akif Musayev bildirmişdir ki, daxili audit cəmiyyətdə, müəssisələrdə etibarın bərpa olunmasını təmin edən bir strukturdur.

Müəssisədə və ümumən təsərrüfat subyektlərində iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsində daxili auditin rolu və vəzifələri i.e.d., professor İ.M.Abbasovun əsərlərində də dəfələrlə vurğulanmışdır.

Diqqətinizə çatdıraq ki, i.e.d., professor C.B.Namazova isə qeyd edir ki, daxili audit sisteminin inkişafı müəssisənin maliyyə-iqtisadi siyasətinin həyata keçirilməsi, maliyyə sabitliyinə şərait yaradılması üçün zəmin yaradaraq fəaliyyətdə qanunvericilik və normativ-hüquqi bazaya riayət edilməsinə, mülkiyyətin və əmlakın qorunub saxlanmasına təsir edir. Həmçinin, daxili auditin təşkili maliyyə vəsaitlərindən düzgün və səmərəli istifadə amilini ön plana çəkir. Daha sonra müəllif tamamilə haqlı olaraq göstərir ki, daxili audit sadəcə olaraq yoxlama məqsədi üçün yaradılmış, kənarlaşmaları aşkara çıxarmır, o, həm də fəaliyyətlə bağlı problemlərin meydana gəlməsinin qarşısını alır, mənfi meyillər ehtimalını müəyyənləşdirir

Bunu professor V.T.Novruzov “ictimai həyatın əhəmiyyətli elementi” adlandırdığı daxili auditin rolunu “təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin təmin olunmasında, müəssisə rəhbərliyinə vaxtında və dəqiq informasiya verilməsi və

iqtsadi proseslərin düzgün həyata keçirilməsində, düzgün qərarların qəbul edilməsində” görür. Həm də o, bu tezisi irəli sürənədək bildirirdi ki, daxili audit müəssisə rəhbərliyinin (və ya direktorlar şurasının) qərarı ilə sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətlərinin qəbul edilmiş mühasibat uçotu qaydalarına və qanunvericiliyə uyğunluğunun və idarəetmə prinsiplərinin səmərəliliyinin müstəqil yoxlanılması kimi anlaşılır.

Fikrimizcə daxili audit sistemində dair V.T.Novruzovun ən düzgün və dolğun yanaşması “Daxili audit” dərs vəsaitinin I fəslində əksini tapmışdır.

Qeyd edirəm ki, müəssisə və təşkilatda daxili audit öz rolunu bir sıra vəzifələrin icrasını təmin etməklə reallaşdırır ki, həmin vəzifələrin əsasları şəkil 2-də göstərilmişdir.

Hər bir müəssisədə daxili audit müəssisənin fəaliyyətinin bütün aspektlərinin daxildən müstəqil qiymətləndirilməsini həyata keçirərək, onun mülkiyyətçilərində və müştərilərində belə bir inamın yaranmasına yönəldilir ki, mövcud nəzarət sistemi etibarlıdır, səmərəlidir, cari və strateji məqsədlərə nail olunmasına kömək etməyə, dürüst və dolğun informasiya təqdim olunmasını təmin etməyə, qanunvericiliyə riayət etməyə və mövcud resurslardan yüksək səmərə ilə istifadə etməyə qadirdir.

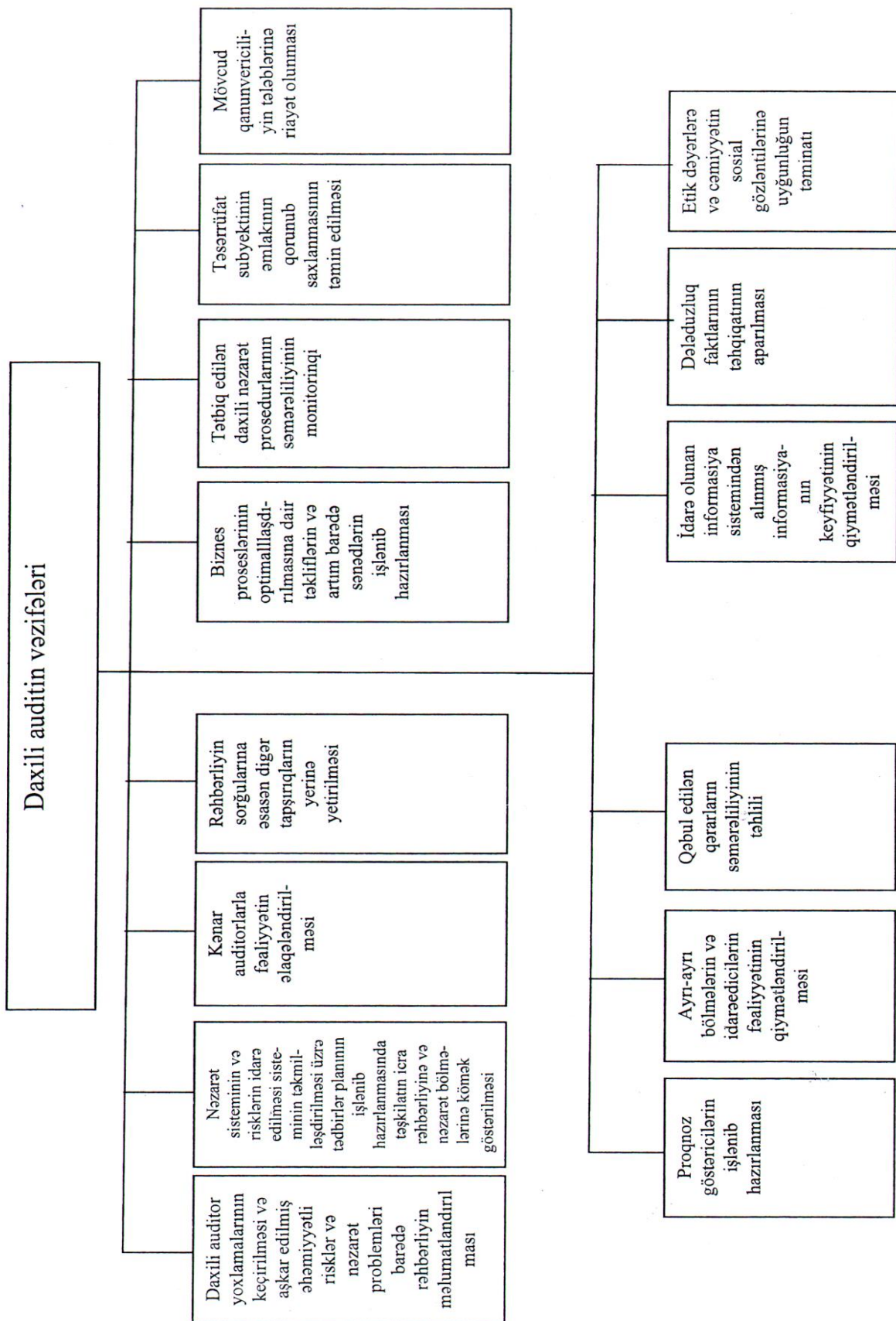
Göründüyü kimi idarəetmənin səmərəliliyini artırmaq üçün daxili nəzarətdən və daxili audiddən istifadənin aktuallığı həm alimlər, həm də praktik işçilər tərəfindən qeyd edilir.

Belə ki, təsərrüfatdaxili nəzarətin müxtəlif istiqamətlərinin tətbiqi əmək məhsuldarlığını 15-20% artırmağa, anbar ehtiyatlarını 10-20%, sifarişlərin yerinə yetirilməsi müddətlərini isə 20-50% azaltmağa imkan verir.

Həm də Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun (IIA) araşdırmalarının nəticələri göstərir ki, daxili audit mütəxəssisləri dələduzluq faktlarının 44%-ni aşkara çıxarmağa və 26%-nin təhqiqatını aparmağa kömək edirlər. Bu, bir daha təsdiq edir ki, səmərəli daxili audit sistemi riskləri əhəmiyyətli dərəcədə aşağı salmağa, onların aşkara çıxarılmasına çəkilən xərcləri azaltmağa imkan verir.

Bildiyiniz kimi, daxili auditin dələduzluq faktlarının aşkara çıxarılmasına yönləndirilməsi zərurəti onunla əlaqədardır ki, bu problem həm iqtisadi, həm də

mənəvi xarakter daşıyır. Bütün sahibkarlıq subyektləri üçün daha ağırlı məqam özünün işçi heyəti və menecmenti tərəfindən dələduzluğa yol verilməsidir.



Şəkil 2. Daxili auditin əsas vəzifələri

Göstərilən məlumatlar əminliklə sübut edir ki, mülkiyyətə qarşı yönəlmiş dələduzluq hərəkətləri ilə bağlı hüquq pozuntularına qarşı mübarizəni gücləndirmək nə dərəcədə vacibdir; həm də bu zaman nəzərə almaq lazımdır ki, ənənəvi olaraq daxili auditin əsas məqsədi qarşıda duran vəzifələri səmərəli şəkildə yerinə yetirməkdə menecmentə yardım göstərmək, təşkilatın mülkiyyətçilərində təşkilatın məqsədlərinə və bütünlükdə onun qarşısında və ayrı-ayrı bölmələrinin qarşısında duran vəzifələrə nail olmaqda aktivlərdən səmərəli şəkildə istifadə olunmasına yetərli əminlik yaratmaqdır.

Müəssisələrdə baş verən nöqsanlar müxtəlif aspektlərdə özünü büruzə verir. Bununla əlaqədar Avropanın 22 ölkəsində iri şirkətlərin 2000-dən çox mütəxəssisi arasında “Ernst & Yanq” şirkətinin keçirdiyi rəy sorğusu [26] maraqlıdır. Aydın məsələdir ki, müxtəlif ölkələrdən olan respondentlərin cavabları bir-birindən fərqlənir. Lakin araşdırmaçılar ümumi qanunauyğunluğu aşkara çıxarmışlar – bu, xüsusilə rüşvətə və hesabatların təhrif edilməsinə aiddir. Araşdırmanın nəticələrinə görə, rəyi soruşulanların 25%-i (bəzi ölkələrdə bu göstərici hətta daha yüksəkdir, məsələn, İspaniyada 38%, Çex Respublikasında 43%, Türkiyədə 53% təşkil edir) kontraktların əldə edilməsi üçün rüşvət verilməsinə haqq qazandırır. Yaranmış vəziyyətin təhlükəsizliliyi barədə “Ernst & Yanq” şirkəti mütəxəssislərinin mövqeyi ilə razılaşmamaq olmaz. Misal gətirilmiş məlumatlar (rəyi soruşulmuş böyük menecerlərin 13%-nin fikrincə, şirkətin maliyyə hesabatında təhriflər cari iqtisadi böhran dövründə özlərini qorumaq üçün yol veriləndir) cəmiyyətdə mənəvi uğursuzluğun sübutudur. Rəyi soruşulanların xeyli hissəsi böhran şəraitində dələduzluq hərəkətlərinə haqq qazandırır və bunu yol verilən hesab edir. Araşdırma məlumatlarına əsasən, Mərkəzi və Şərqi Avropada respondentlərin 49%-i, Qərbi Avropada 42%-i və Rusiyada 60%-i biznesi xilas etmək naminə dələduzluğa haqq qazandırır.

Müəssisədə aşkar olunmuş meyli nəzərə alaraq, vəziyyətin ziddiyyətliliyini qeyd etmək olar: bir tərəfdən, daxili audit dələduzluq hallarını aşkara çıxarmalı və qarşısını almalıdır, digər tərəfdən menecmentdə şəxslərin müəyyən dairəsinin psixoloji cəhətdən köklənməsi və dərhal fayda götürmək naminə pozuntulara qarşı

dözümlülük şəraitinin yaradılması, pozuntuların aşkara çıxarılması zamanı daxili auditorların obyektivliyi üçün danışıqsız maneədir.

Sahibkarlıq subyektlərində mütərəqqi korporativ idarəetmə metodlarının tətbiqində daxili auditin rolu xüsusi vurğulanmalıdır. Çünki sahibkarlıq subyektlərində iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsində və ümumi inkişafın təmin edilməsində daxili auditin rolunun gələcəkdə daha da artacağı barədə mülahizələr bu istiqamətdə aparılmış tədqiqatın nəticələrində özünü aydın şəkildə təsdiq edir.

Cədvəl 5.

Daxili auditin növlərində gözlənilən və təxmin edilən dəyişikliklər (%-lə)

Fəaliyyət növü	Artacaq	Azalacaq	Dəyişməyəcək	Cəmi 100%
Maliyyə prosesinin nəzərdən keçirilməsi	43.5	14.5	41.9	100
Risqlərin idarə edilməsi	79.5	2.3	18.2	100
İdarəçilik	63.2	4	32.8	100
Qanunvericiliyə uyğunluq	46.9	11.7	41.4	100
Firmadaxili ümumi nəzarət	46.2	14.7	39.1	100

Cədvəl müəllifin şəxsi tədqiqatı nəticəsində toplanmış məlumat əsasında tərtib edilmişdir.

Müasir dövrdə daxili auditorlar sahibkarlıq və biznes dünyasında hər hansı bir müəssisənin nailiyyətləri üçün açar rolunu oynayır. Hər bir müəssisənin iş proseduru, əməliyyat və hədəflərini məhz onlar araşdırırlar, rəhbərliyə obyektiv, sərbəst və peşəkar tövsiyələr verərək onların mütəmadi inkişafına köməklik göstərirlər. Bu şəxslər araşdırmaçı, müxbir və analitiklərdir. Belə ki, onlar kəşf edir, başa düşür və sorğulayırlar. Mövcud dəyərli və fəal daxili audit xidmətləri meyilləri mütəmadi olaraq izləyir və istənilən mövzulara yaxından bələd olmaq üçün biliklərini tez-tez yeniləyirlər. Auditorlar gələcək istiqamətləri proqnozlaşdırır, həssas şəkildə hadisələrə cavab verir və lazımı tədbirlər görürlər. Bir sözlə, daxili auditorlar müəssisələrdə idarəetmənin səmərəliliyinin inkişaf etdirilməsində mühüm rol oynayır.

Qeyd etmək lazımdır ki, daxili auditin əsas məqsədi daxili nəzarət sisteminin kafiliyini və səmərəliliyini tədqiq etmək və qiymətləndirməklə, rəhbərliyə məlumat vermək, xidmət etməkdir. Geniş anlamda isə təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin fasiləsizliyi şəraitində daxili auditorlar təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin iqtisadi təhlilini aparır, əmələ gələn mənfi göstəriciləri təhlil edir, müəssisə və təşkilatın gələcək fəaliyyətinə onların mümkün təsirini qiymətləndirir, bu vəziyyəti yaradan səbəblər barədə məlumat toplayır, mənfi göstəricilərin və nəticələrinin aradan qaldırılmasına dair tövsiyələr hazırlayır, informasiyanı müəssisə və təşkilatın rəhbərliyinə çatdırır, nəhayət, tövsiyələrin yerinə yetirilməsinə nəzarət edirlər və onun nəticələrini şərh edirlər.

2.2. Müasir dövrdə sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin təşkili və hüquqi normativ təminatı sistemi

Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyəti əsasən kiçik və orta sahibkarlıq formasında başlamışdır. Sahibkarlıq və biznes fəaliyyəti müxtəlif təsərrüfat və mülkiyyət formalarının inkişafında, bir çox müxtəlif sahələrdə iqtisadi inkişafda, həmin sahələrdə yeni iş yerlərinin yaradılmasında, insanların sosial və maddi tələblərinin ödənilməsində, istehlak tələbatının təmin edilməsində, inkişaf prosesində yeni ideya və ixtiraların istehsalat tətbiqində mühüm rol oynayır. Təsəvvüf deyil ki, dünyanın inkişaf etmiş ölkələrində fəaliyyət göstərən və tanınan müəssisələrin çox hissəsi kiçik və orta müəssisələrdir. Bu müəssisələrin inkişafı bir çox obyektiv amillərlə şərtlənir ki, bu da ölkə iqtisadiyyatının inkişafında böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bu təcrübənin respublikamızda tətbiq olunması ölkəmiz üçün böyük imkanlar açır. Qeyd etmək istərdim ki, respublikamızda bu günkü gün xarici sahibkarlar vaxtı ilə milli sahibkarlığın inkişafının mövcud sahələrinin daha da güclü olduğu sahələrdə üstünlük qazanmağa başlamışlar.

Azərbaycanda iqtisadiyyatın sabitləşməsi, ümumidaxili məhsulda artımın nəzərə çarpması müsbət hal kimi kiçik və orta sahibkarlığın müsbət irəliləyişləri kimi nəticələndirilməsi hesab edilir. Qeyd etmək ki, respublikamızda sahibkarlıq

fəaliyyəti özünün daha mürəkkəb və geniş formaları ilə yaranmışdır. Ölkəmizdə bazar münasibətləri prosesi möhkəmləndikcə sahibkarlığın formasında, quruluşunda və məzmununda əsaslı dəyişikliklər baş vermiş və yeni meyil və istiqamətlər əmələ gəlmişdir.

Respublikamızda sahibkarlıq fəaliyyətinin genişlənməsi “Sahibkarlıq fəaliyyəti haqqında” Azərbaycan Respublikasının 15 dekabr 1992-ci tarixli Qanunu əsasında nizamlanır. Bu qanunun qəbul edilməsi dövrünü ölkəmizdə sahibkarlığın inkişafının ikinci mərhələsi hesab etmək lazımdır.

Ölkəmizdə sahibkarlığın tələblərinə uyğun olaraq bütün hüquqi və fiziki şəxslər istədikləri müxtəlif fəaliyyət növləri ilə məşğul ola bilərlər. Bunun üçün onların hüquqi fəaliyyətini müdafiə edən və ona hüquqi baza yaradan möhkəm qanunlar paketi qəbul edilmişdir. Sahibkarlıqla bağlı qanunvericilikdə göstərilir ki, sahibkarlıqla bağlı münasibətlər fəaliyyət növündən və mülkiyyət formasından asılı olmayaraq Azərbaycan Respublikasının Konstitutsiyası, Azərbaycan Respublikasının dövlət müstəqilliyi haqqında Konstitutsiya Aktı, eləcə də, “Azərbaycan Respublikasının iqtisadi müstəqilliyi haqqında” Konstitutsiya Qanunu, həmçinin Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, “Mülkiyyət haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu və digər qəbul edilmiş qanun və qanunvericilik aktları ilə tənzimlənir və idarə olunur.

Müasir idarəetmənin səviyyəsinin artırılmasının ən başlıca vəzifələrindən biri sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyətini informasiya şəffaflığı ilə təmin edən şəraitin yaradılması və menecmentin qabaqlayıcı informasiyanı, yəni mümkün itkilərə səbəb ola biləcək hadisələrin reallığı haqda informasiyanı əldə etmək imkanlarının təşkil edilməsidir. Belə bir şəraitin mövcudluğu mülkiyyətçilərə, əmanətçilərə və investorlara maliyyə vəsaitlərinin qoyuluşu zamanı əminlik, müəssisənin menecmentinə isə riskləri idarə etmək imkanı verə bilər. Sahibkarlıq subyektlərinin öz məqsədlərinə nail olmasına mənfi təsir göstərə bilən hadisələrin aşkarlanması, qiymətləndirilməsi və bu barədə xəbərdarlıq edilməsi üçün tədbirlər görmək imkanı verir.

Müəssisələrin belə idarəetmənin bu kimi vəzifələrin həll edilməsinə yardım göstərilməsi üçün nəzərdə tutulan vasitə müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üzərində nəzarətdir. Yalnız daxili nəzarət, o cümlədən də onun növlərindən biri olan və riskyönümlü yanaşma əsasında təşkil olunmuş daxili audit təşkilatın fəaliyyəti haqda qabaqlayıcı informasiyanı, eləcə də təşkilatın fəaliyyətinə mənfi təsir göstərə biləcək mümkün halları öncədən görməyə imkan verən məlumatları təqdim edə bilər.

Qeyd olunan funksiyaların yerinə yetirilməsindən ötrü daxili auditin özü öz növbəsində auditin bu mühüm növünün təsirli təşkilatı və hüquqi əsasının yaradılmasına imkan verə bilən bütün zəruri, eyni zamanda keyfiyyətli normativlərlə təminatına malik olmalıdır. Qeyd etmək lazımdır ki, postsovet məkanında ilk dəfə olaraq məhz Azərbaycan Respublikasında “Daxili audit haqqında” Qanun və bir sıra digər normativ hüquqi aktlar qəbul olunmuşdur.

Daxili auditlə bağlı müxtəlif müddəalar “Daxili audit haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunundan əlavə, bir çox başqa qanunvericilik aktlarında da öz hüquqi həllini tapmışdır. Beləki, “Banklar haqqında” Azərbaycan Respublikasının 2004-cü il 16 yanvar tarixli Qanunu da qeyd edilməlidir.

Azərbaycan Respublikasının “Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı haqqında” 2004-cü il 10 dekabr tarixli Qanununa da daxili auditlə bağlı ayrıca maddə daxil edilmişdir. Qanuna əsasən, daxili audit bölməsi Mərkəzi Bankın mərkəzi aparatına daxil olur və müəyyən funksiyaları həyata keçirir:

Adətən, Azərbaycanda daxili auditin normativ hüquqi bazasının əsasını baş idarələr səviyyəsində qəbul edilmiş və bəzi hallarda hətta Ədliyyə Nazirliyi tərəfindən dövlət qeydiyyatına alınmış sənədlər təşkil edir.

Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 21 dekabr 2012-ci il tarixli kollegiya iclasında qəbul edilmiş 4 nömrəli əlavə “Sığortaçılarda daxili auditin aparılması qaydaları”, “Sığorta fəaliyyəti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa, Beynəlxalq Sığorta Nəzarətçiləri Assosiasiyasının standart və prinsiplərinə və Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktlarına uyğun olaraq hazırlanmış və sığortaçılarda daxili auditin aparılması qaydalarını müəyyən

edir. “Qaydalar”a görə, sığortaçının daxili audit sisteminin əsas məqsədi nəzarət, risklərin idarə olunmasının və idarəetmənin səmərəliliyinin inkişafına qiymətləndirilməsinə sistemli yanaşmaqla onun işçilərinin və struktur bölmələrinin, filial və nümayəndəliklərinin müəyyən edilmiş istiqamətlərdə qanunvericiliyin tələblərinə riayət etməsinə, sığortaçının qanunvericiliklə, o cümlədən bu qaydalarla nəzərdə tutulan müəssisədə olan sənədlərin mövcud olmasına, onlara əməl edilməsinə, sığortaçı tərəfindən həyata keçirilən əməliyyatların miqyasına və xarakterinə, o cümlədən onun fəaliyyət risklərinin azaldılmasına uyğun olan lazımı etibarlılıq səviyyəsinin təmin edilməsinə nəzarət etməkdir.

Azərbaycanda daxili auditin normativ hüquqi bazasının əsas mənbələrindən biri də daxili audit fəaliyyətini tənzimləyən beynəlxalq sənədlərdir. Bunların arasında Daxili Auditin Peşə Təcrübəsi üzrə Beynəlxalq Standartlar və Daxili Auditorlar İnstitutunun Etika Məcəlləsi mühüm yer tutur.

Əldə edilmiş təcrübəni və formalaşmış ənənələri nəzərə alaraq, tam əsasla demək olar ki, bu gün Azərbaycan Respublikasında daxili auditin mövcud olan normativ hüquqi bazası ilə sahibkarlıq subyektlərində daxili nəzarətin müasir sisteminin yaradılması və inkişaf etdirilməsi üçün obyektiv zəmin yaradılmışdır.

Respublikamızda sahibkarlıq fəaliyyətinin hüquqi bazasının formalaşması istiqamətində bir çox işlər görülməlidir.

Belə ki, Azərbaycan Respublikasının yeni Konstitutsiyasına uyğun olaraq sahibkarlıqda müxtəlif mülkiyyət formalarının inkişaf etdirilməsi hüququnun mühafizəsi vacibdir. Çünki, sahibkarlıqla bağlı vacib qanun və qanunvericilik aktlarının hazırlanması mükəmməlləşdirilməli, dolğunlaşdırılmalı və başa çatdırılmalıdır. Bu fəaliyyətlə məşğul olanların yeni təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə gömrük, maliyyə və vergi orqanları kimi səmərəli nəzarət sistemlərinin gücləndirilməsi lazımdır. Nəzarətlə bərabər sahibkarlıq fəaliyyətinə ziyan vura bilən hərəkətlərə görə inzibati cinayət və mülkiyyət məsuliyyəti sanksiyalarının tətbiq edilməsi vacib şərtlərdəndir.

Respublikada sahibkarlıq fəaliyyəti problemləri üzrə ixtisaslaşdırılmış auditor, işgüzar əlaqələr mərkəzinin, marketinq, kiçik və orta sahibkarlığın inkişafı

agentliyinin eləcə də xarici iqtisadi əlaqələrlə bağlı xidmətlə məşğul olan müəssisələrin yaradılması günün aktual məsələlərindəndir. Bütün bu məsələlərin həllində dövlət yardımını fondlarından, xüsusilə investisiya təminatı fondlardan səmərəli və məqsədəuyğun şəkildə istifadə olunması, kommersiya riskinin sığortalanması üzrə şəbəkənin inkişaf etdirilməsi vacib şərtlərdəndir.

2.3. Dövlət və qeyri-dövlət sahibkarlığının inkişafında daxili auditin mövcud vəziyyəti

Cəsarətlə deyə bilərik ki, Respublikamızın iqtisadi inkişafı və potensialının günbəgün artırılması istiqamətində son dövrdə ölkə rəhbərliyinin bilavasitə göstərişi ilə çox mühüm qərarlar qəbul edilmiş, iqtisadiyyatın bütün sahələrində əsaslı dəyişikliklər və islahatlar aparılmış, quruculuq işləri genişlənmişdir. Son bir neçə illərdə həyata keçirilmiş məqsədyönlü və davamlı işlərin nəticəsi olaraq ölkəmizin iqtisadi qüdrəti və potensialı möhkəmlənmiş, əhalinin maddi rifah halı yüksəlmiş, inzibati resurslarımız və dövlətçilik ənənələrimiz daha da gücləndirilmişdir.

Müasir dövrdə Azərbaycan Respublikasının əsas məqsədi iqtisadi inkişafı daha da yüksəltmək, əhalinin sosial rifahını artırmaq, iqtisadi islahatları sürətləndirmək və xarici ölkələrlə iqtisadi əməkdaşlığı daha da möhkəmləndirmək və bu inkişafa qarşı ola biləcək səbəbləri aradan qaldırmaqdır. Belə ki, iqtisadiyyatın inkişafı üçün lazımi şəraitin yaradılması dövlət orqanlarının fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün iqtisadi sahədə mövcud olan neqativ hallara, o cümlədən korrupsiya və təsərrüfatsızlığa qarşı mübarizə sahəsində dövlətin siyasi iradəsi nümayiş etdirilərək çox vacib institusional, inzibati və hüquqi tədbirlər həyata keçirilmişdir. Göstərilən kompleks xarakterli tədbirlər iqtisadi və hüquqi islahatların mühüm tərkib hissəsidir.

Qeyd edək ki, Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyətinin sürətli inkişafı və ölkənin dünya birliyinə inteqrasiyası idarəetmədə köklü dəyişikliklərin aparılmasını, nəzarətin daha keyfiyyətli həyata keçirilməsini tələb edir. Günümüzdə istər şirkətlərin, istərsə də respublikanın sosial-iqtisadi uğur amillərindən biri korporativ idarəetmə sisteminin beynəlxalq standartlara uyğun olaraq inkişaf etdirilməsidir.

Məlumur ki, idarəetmə standartlarının lazımi səviyyədə tətbiqinin təmin olunmasında daxili audit xidməti vacib rol oynadığından şirkətlər idarəetmə sistemində ölkəmiz üçün yeni nəzarət növü olan daxili audit funksiyasını əsas element kimi qəbul edirlər. Yüksək keyfiyyətli və səmərəli daxili audit xidmətinin olması həm menecmentə, həm də ümumilikdə təsərrüfat subyektlərinin özünə böyük

fayda gətirir. Ümumiyyətlə daxili auditorların diqqəti şirkətin qarşısında duran əsas vəzifələrin və məqsədlərin yerinə yetirilməsi və risklərin müəyyən edilməsinə istiqamətləndirilməlidir. Bu baxımdan, səmərəli daxili audit xidmətinin təşkil olunmasında yaxud daxili auditorların fəaliyyətində əsas riskləri və uğur amillərini qeyd etmək lazımdır.

Müasir iqtisadi inkişaf illəri ərzində korporativ idarəetmə sahəsində vəziyyət çox sürətlə dəyişməyə başlamışdır, belə ki, direktorlar şurasının şirkətdə baş verən hadisələrə görə məsuliyyəti kəskin şəkildə artmışdır. Bununla bərabər, direktorlar şurası ali icra rəhbərliyi ilə yanaşı, daxili auditin tamhüquqlu sifarişçisinə çevrilmişdir. Lakin bu da başqa bir problemin – “iki ağanın bir nökrü” probleminin yaranmasına səbəb olur. Sırr deyil ki, direktorlar şurası və icra rəhbərliyi bütün hallarda vahid korporativ mexanizm kimi hərəkət etmirlər. Bundan əlavə, direktorlar şurasının getdikcə artmaqda olan rolu bir sıra hallarda “icra rəhbərliyi - direktorlar şurası - daxili audit xidməti” üçbucağında gərginlik sahəsini daha da artırma bilər.

Dövlətimizdə daxili auditin inkişafı istiqamətində son illərdə müəyyən nailiyyətlər əldə olunmasına baxmayaraq, bir sıra problemlərin olduğu da inkaredilməzdir. Məhz bu problemlərin həll edilməməsi təsərrüfat subyektlərində, o cümlədən də sahibkarlıq qurumlarında daxili auditin səmərəli fəaliyyətinə imkan vermir, bu da, öz növbəsində, şəffaflığın təminatı və idarəetmənin səviyyəsinin yüksəldilməsi sahəsində ciddi uğurlar əldə edilməsində çətinliklər yaradır.

İlk növbədə, ölkədə daxili nəzarətin və daxili auditin təşkili üzrə müvafiq konsepsiyanın olmamasını aid etmək olar. Belə bir konsepsiyanın işlənilməsi hazırlanmamasının nəticəsidir ki, MDB ölkələri sırasında ilk olaraq daxili audit üzrə qurumun yaradılmasına və hüquqi bazanın qəbul olunmasına baxmayaraq, Azərbaycanda daxili auditin inkişafı ölkədə həyata keçirilən iqtisadi islahatların sürətindən geri qalmaqdadır.

Nəzərinizə çatdırıram ki, daxili auditin təşkilinə konseptual yanaşmanın olmamasının nəticəsidir ki, bu sahədə strateji planlaşdırma nadir hallarda tətbiq edilir, bir sıra hallarda daxili audit yoxlamaları heç bir plana əsaslanmayan

pərakəndə qaydada aparılır ki, belə yoxlamaların da səmərəsi ola bilməz. Belə bir nöqsana da tez-tez rast gəlinir ki, daxili audit planlaşdırılarkən, onun məqsədi formal və qeyri-konkret xarakter daşıyır. Başqa sözlə, hətta daxili audit planlaşdırılan hallarda bu iş yoxlama aparılacaq proses və sahələrin statusu və vacibliyi nəzərə alınmadan həyata keçirilir.

Ümumiyyətlə, daxili audit sahəsində mövcud problemlərdən bəhs edərkən sahibkarlıq subyektlərində onun yaradılması və tətbiqi işində sistemli və kompleks yanaşmanın olmaması xüsusi vurğulanmalıdır. Bu mənada, heç də təsadüfi deyildir ki, daxili audit ölkədə əsasən bank və sığorta sferalarında təşəkkül tapdığı müasir şəraitdə, iqtisadiyyatın digər mühüm sahələrində bərqərar olmamışdır ki, bu da öz növbəsində təsərrüfat subyektlərində maliyyə-istehsalat fəaliyyətində səmərəliliyin yüksəldilməsinin vacib alətlərindən olan təsərrüfatdaxili nəzarətin imkanlarından qeyri-qənaətbəxş istifadə olunmasına gətirib çıxarır.

Adətən daxili auditin inkişafına mane olan problemlərdən biri də onun mahiyyətinə, cəmiyyət həyatında və iqtisadiyyatda rolu və əhəmiyyətinə düzgün yanaşmanın tam bərqərar olmamasıdır. Belə ki, hələ də bir çoxları daxili auditi, eləcə də bütövlükdə auditi yalnız müasir vəziyyəti əks etdirən və mövcud problemləri aradan qaldırmağa yol açan alət kimi qiymətləndirirlər. Halbuki audit idarəetmənin optimallaşdırılmasında, məsləhət və tənzimləyici xidmətlərin göstərilməsində mühüm rol oynamaq iqtidarındadır.

Təşkilatın kommertiya fəaliyyətində bütün növ risklərin azaldılmasında daxili auditin oynaya biləcəyi rolun düzgün qiymətləndirilməsi zərurəti diqqət çəkir. Əks halda, auditin təftişlə eyniləşdirilməsi kimi mövcud olan, onun yalnız mövcud, artıq baş vermiş nöqsanları üzə çıxarmaqla təqsirkarların cəzalandırılması ilə məşğul olan bir fəaliyyət növü kimi qəbul edilməsi fikrinin daha da möhkəmlənməsi reallığı yarana bilər. Daxili auditin əsas məqsədi təsərrüfat subyektlərində mövcud sistem və proseslərin yaxşılaşdırılması imkanlarını üzə çıxarmaqdan ibarətdir.

Ümumiyyətlə, daxili audit prosesinə elmi-metodik yanaşma və inkişaf konsepsiyası onunla daxili nəzarət arasında münasibətlərin nizamlanmasını da özündə ehtiva etməlidir. Daxili auditin inkişaf konsepsiyası ölkədə onun gələcək

inkişaf strategiyasının müəyyən olunmasında, müvafiq normativ hüquqi materialların tətbiqində, daxili auditin cəmiyyətdə rolunun tanınmasında, təsərrüfat subyektlərində iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsində, daxili auditor kadrlarının hazırlanmasında, daxili audit sahəsində tənzimləyici fəaliyyətin yaxşılaşdırılmasında və beynəlxalq standartlara uyğun qurulmasında, sahibkarlıq subyektlərində idarəetmədə şəffaflığın təmin olunmasında və korrupsiyaya qarşı mübarizədə daxili auditdən daha geniş istifadə olunmasında əsas istiqamətverici sənəd kimi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Aparılan tədqiqatlardan görünür ki, daxili auditin təşkilinə konseptual yanaşmanın olmamasının nəticəsidir ki, bu sahədə strateji planlaşdırma nadir hallarda tətbiq edilir, bir sıra hallarda daxili audit yoxlamaları heç bir plana əsaslanmayan pərakəndə qaydada aparılır ki, belə yoxlamalar da öz səmərəliliyi ilə fərqlənə bilməz. Belə bir nöqsana da tez-tez rast gəlinir ki, daxili audit planlaşdırılarkən, onun məqsədi formal və qeyri-konkret xarakter daşıyır. Başqa sözlə, hətta daxili audit planlaşdırılan hallarda bu iş yoxlama aparılacaq proses və sahələrin statusu və vacibliyi nəzərə alınmadan həyata keçirilir.

Tədqiqat göstərir ki, Azərbaycanda daxili nəzarətin və auditin mövcud problemlərindən biri də bu sahəyə dair nəzəri-metodoloji araşdırmaların yetərli olmadığı bir şəraitdə, bank və sığorta sahələri istisna olmaqla, metodik təminat və tənzimləməyə dair metodik tövsiyə və vəsaitlərin iqtisadiyyatın digər sahələrində işlənilib hazırlanmamasıdır. Daxili auditin təşkili üzrə strategiya olmaması isə bu fəaliyyət növünün səmərəliliyinin aşağı düşməsinə və keyfiyyətinə mənfi təsir etməklə ona marağın azalmasına gətirib çıxarır. Beləliklə, daxili auditin metodik təminatının həlli təxirəsalınmaz tədbir kimi qiymətləndirilib həyata keçirilməlidir. Bu isə daxili auditin müstəqilliyini də nəzərdə tutan təşkilati prinsiplərinin müəyyənləşdirilməsini tələb edir. Bütün bu göstərilənlər yalnız problemin həllinə sistemli yanaşma şəraitində mümkün ola bilər.

Belə ki, daxili auditin inkişafı onun təşkilinə və fəaliyyətinə iqtisadi sahələrin xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla yanaşılaraq xüsusi tədqiqatların aparılmasını da

zəruri edir. Təəssüf ki, bu sahədə mövcud vəziyyət qeyri-qənaətbəxş olaraq qalmaqdadır.

Hələ də təəsüflə qeyd etmək olar ki, Azərbaycanda nəzarətin ayrı-ayrı növləri arasında şaquli və üfüqi qarşılıqlı əlaqələrin düzgün qurulmasına dair metodik normativ materialların olmaması daxili auditin də səlahiyyət və statusuna öz mənfi təsirini göstərməkdədir. Bu, tamamilə auditin müxtəlif qolları kimi qəbul edilmiş dövlət auditinə, kənar auditə və daxili auditə də aid edilə bilər.

Bu baxımdan daxili audit kimi, auditin digər qollarının da cəmiyyət tərəfindən rəğbətlə qarşılanması və ictimai etimadın qazanılması onların nəticəlilik və səmərəlilik meyarlarının işlənilib hazırlanmasını və tətbiqini ön plana çəkir. Bu problem demək olar ki, tədqiqatçıların, habelə daxili auditin təşkili və tənzimlənməsi ilə məşğul olan qurumların diqqətindən kənar qalmaqdadır. Belə bir şəraitdə sahibkarlıq subyekti rəhbərlərinin auditə marağının aşağı olması təəccüblü görünür.

Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, təcrübədə daxili nəzarət məqsədləri üçün xüsusi proqram məhsullarının (məsələn, TeamMate, AuditModern, AuditNET) nadir hallarda tətbiq olunması müşahidə edilir. Bununla belə, Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun tədqiqatlarının nəticələrinə əsasən, daxili nəzarət mütəxəssisləri fərqləndirici faktlarının 44%-ni aşkar etməkdə, 26%-ni isə tədqiq etməkdə şirkətlərə kömək edirlər. Bu, bir daha təsdiq edir ki, səmərəli daxili nəzarət sistemi riskləri keyfiyyətcə aşağı salmağa və onların aşkar olunmasına çəkilən xərcləri azaltmağa imkan verir.

Qeyd edək ki, müasir təsərrüfatçılıq şəraitində istənilən təşkilatın fəaliyyəti böyük sayda həm daxili, həm də xarici risklərə meyillidir. Bununla əlaqədar olaraq menecmentin qarşısında, ilk növbədə, idarəetmə prosesini elə bir formada təşkil etmək vəzifəsi qoyulur ki, risklərin meydana çıxmasına doğru aparıcı xoşagəlməz hadisələrin inkişafının qarşısı alınsın.

İndiki iqtisadi rəqabət şəraitində şirkətlər böyük sayda risklərlə qarşı-qarşıya gəlirlər. Bu risklər resursların bahalığı və ya qıtlığı, itkilərin yaranması, iqtisadi vəziyyətin qeyri-müəyyənliyi, dəyişkən vergilərin ağırlığı, alıcılıq qabiliyyətinin

dəyişilməsi ilə şərtlənmişdir. Yaranmış vəziyyətdə kiçik və orta şirkətlər daha ağır vəziyyətə düşürlər. Bununla belə, fırldaqçılıq risklərinin artması da qaçılmazdır, belə ki, onların baş verməsi üçün əlverişli şərait yaranır.

Müəssisə əmlakının və resursların itkisi riskləri, habelə səmərəliliyə nəzarət daxili auditin prioritet vəzifəsinə çevrilir. Səmərəli nəzarət risklərin müəyyən edilməsinə yox, onların idarə olunmasına və baş verməməsindən ötrü maneələrin yaradılmasına yönəldilməlidir.

Tədqiqat zamanı risklərə nəzarətin gedişində risklərin idarə olunması üzrə məsuliyyətin prinsipləri təhlil edilir, əsas risklərin təhlili həyata keçirilir və risklərin qiymətləndirilməsi göstəriciləri müəyyənləşdirilir. Həyata keçirilən nəzarətin nəticələrinə əsasən əhəmiyyətli risklər (məsələn, böyük sifarişçini itirmək riski və ya istehlakçılar dairəsinin genişlənməsi ilə bağlı risklər, fırldaqçılıq təhlükəsi, istehlakçının davranış modelinin dəyişilməsi riskinin artmasına və s. təsir göstərə bilən xarici amillərin dəyişilməsi riski) haqqında hesabat tərtib olunur.

Tədqiqatdan əldə olunan nəticələrə görə yaxın gələcək üçün daxili auditin qarşısında duran aşağıdakı problemlər öz həllini gözləyir.

1. Daxili auditorların peşəkarlıq səviyyəsini artırmaq sahəsində:

- ayrı-ayrı sahələr üçün daxili auditor kadrlarına tələbatı müəyyən etmək;
- daxili auditorlar üçün müvafiq fasiləsiz təhsili təşkil etmək;
- ən yaxşı təcrübələr mövzusunda üzvlər üçün təlimi təmin etmək;
- sertifikatlaşdırmanı təşviq etmək.

2. Peşə və qurum haqqında məlumatlılığı artırmaq sahəsində:

- daxili auditin biznes dünyasına və cəmiyyətə tanıtmaq;
- ehtiyac olan hallarda marketinq materialları ilə təmin etmək.
- Üzv təşkilatlarla səmərəli münasibətləri inkişaf etdirmək.
- Regionlar üçün daimi və uzunmüddətli dəstək proqramları hazırlamaq.

Tədqiqat göstərir ki, daxili audit sahəsində mövcud problemlər ölkənin ayrı-ayrı müəssisələrində də özünü biruzə verir. Məsələn, “Azərenerji” ASC-də

daxili auditin qurulması sahəsində əldə olunmuş müvəffəqiyyətlərlə yanaşı, problemlər də mövcuddur. Bu problemlər aşağıdakı kimi göstərilmişdir:

1. Auditorların təkmilləşdirmə və ixtisasartırma kurslarına göndərilməsinin yetərinə təşkil edilməməsi.

2. Normativ hüquqi baza istisna olunmaqla, təcrübi əhəmiyyətli metodik tövsiyələrə böyük ehtiyacın olması.

3. Auditin normativ hüquqi bazasının həddən artıq mücərrəd olması və auditorlar tərəfindən onların bir çox mənada təsvir edilməsi.

4. İnformasiya texnologiyalarının tətbiqi vasitəsilə auditin kompleks aparılmasının kompüter proqram təminatına böyük ehtiyacın olması.

Tədqiqat zamanı yuxarıda göstərilənləri ümumiləşdirməklə, müasir şəraitdə daxili auditin mövcud problemlərini aşağıdakı kimi qruplaşdırmaq olar:

1) Audit daha çox maliyyə hesabatının dəqiqliyi haqqında fikrin ifadə olunmasını, daxili nəzarət sistemlərinin adekvatlığının qiymətləndirilməsini, sifarişçiyə xidmətlər, onunla əməkdaşlığı, habelə kommersiya fəaliyyətinin, işlərin etibarlılığının və sabitliyinin, qoyulmuş kapitaldan mənfəət əldə edilməsinin öyrənilməsini əks etdirdiyi halda, təftiş ötən dövrlərdəki fəaliyyətin, plan göstəricilərinin yerinə yetirilməsinin qiymətləndirilməsi, pozuntuların aradan qaldırılması və müqəssirlərin cəzalandırılması məqsədinə xidmət edir. Üstəlik də yoxlayıcıların əsas funksiyaları nəzarət-təftiş xidmətində nəzarətedici, məlumatlandırıcı və səfərbəredici mahiyyət daşıdığı halda daxili audit xidmətində bu funksiyalardan savayı, həm də nəzarət-analitik və məsləhətverici xarakteri daşıyır.

2) Auditor daxili auditin əsasnaməsini, proseduralarını və siyasətini mütəmadi olaraq nəzərdən keçirməli və yüksək risk sahələri üzrə müvafiq qanunvericilik aktlarını və daxili təlimatları daim izləməlidir.

3) Daxili auditorlar öz fəaliyyətləri zamanı Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutu (IIA) tərəfindən təsdiq edilən daxili auditorların "Etika Məcəlləsi" ilə müəyyən edilən davranış qaydalarına və etik normalara riayət etməlidirlər. Daxili auditin peşə standartlarına və etika normalarına tam riayət edilməsi daxili auditin

yüksək keyfiyyətlə yerinə yetirilməsinə təminat verir. Auditorların peşə etikasını məcəlləsi beynəlxalq təcrübədə auditorların ümumi məqsədlərə nail olmaq üçün auditorlar tərəfindən riayət edilməli olan fundamental prinsipləri və auditorların davranış normalarını müəyyən edir. Daxili auditor eşitmək və ümumiləşdirib əsaslı nəticə çıxartmaq qabiliyyətinə malik olmalıdır.

4) Daxili audit fəaliyyətinin ən qabaqcıl beynəlxalq təcrübələrdən geri qalması.

Mövcud daxili auditorun zəruri ölkədaxili və beynəlxalq araşdırmaların aparılması, müvafiq təkliflərin verilməsi, müxtəlif layihələr çərçivəsində risklərin idarə edilməsi və qiymətləndirilməsi, mühasibat uçotunun təşkil edilməsi üzrə beynəlxalq miqyasda tətbiq olunan qabaqcıl təcrübələrin öyrənilməsi məqsədilə auditin kitabxanası geniş olmalıdır. Bu məqsədlə auditorun internet xidmətlərindən faydalanmaq imkanları və treyninq video yazıların alınması, daxili auditin genişləndirilməsi istiqamətlərinin öyrənilməsində beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla beynəlxalq konfranslarda iştirakı vacib əhəmiyyət kəsb edir.

5) Nöqsanı aşkar etməmək riski (detection risk)

Qeyd edək ki, bu risk zamanı auditor tərəfindən həyata keçirilən proseduralar iqtisadi subyekt rəhbərliyinin müddəalarında mövcud olan və öz-özlüyündə yaxud digər təhriflərlə birlikdə əhəmiyyətli nöqsanlar aşkar edilmir.

6) Daxili audit prosesinə müdaxilə edilməsi

Məlumat üçün demək istərdim ki, Beynəlxalq Maliyyə Korporasiyasının (IFC) "Azərbaycan Korporativ İdarəetmə Layihəsi" çərçivəsində apardığı sorğunun nəticələrinə əsasən daxili audit funksiyası olan şirkətlərin bir çoxunda bu funksiya yetərincə müstəqil deyildir. Məsələn, daxili audit departamenti olan şirkətlərin 58,3%-də daxili audit xidmətinin rəhbəri Müşahidə Şurası tərəfindən təyin olunmuşdur. Qalan 41,7% şirkətlərdə isə belə təyinatı menecment həyata keçirir ki, bu da daxili auditin müstəqilliyinin təmin olunması nöqtəyi-nəzərindən mənfi haldır. Qabaqcıl korporativ idarəetmə təcrübələrində bu təyinatı Audit Komitəsi həyata keçirir.

Dünya üzrə Beynəlxalq təcrübədən məlumdur ki, audit xidmətini təşkil etmək, bu xidmətin səmərəli inkişafını və təkmilləşdirilməsini təmin etmək, bu sahədə normativ hüquqi aktların və qanunvericiliyin tələblərinə riayət olunmasına nəzarət etmək mükəmməl korporativ idarəetmə təcrübəsinin mühüm şərtlərindən biridir. Səmərəli daxili audit funksiyası şirkəti itki hallarından qoruyan güclü daxili nəzarət sisteminin olub-olmadığını müəyyənləşdirir, həmin riskləri və nəzarət sistemlərini mütəmadi olaraq qiymətləndirir, tövsiyələr verir və bu tövsiyələrin icra olunmasını izləyir. Bir sözlə, səmərəli daxili audit şirkətin risklərinə aylıq və rüblük çərçivədə sənədləşdirilmiş hesabat kimi yox, daima diqqət tələb edən “canlı orqanizm” kimi baxmalıdır.

Müasir dövrdə Azərbaycan şirkətlərində və digər sahibkarlıq subyektlərində bu kimi tədbirlərin reallaşdırılması nəticəsində korporativ idarəetmənin səviyyəsi yüksəlməlidir. Korporativ idarəetmənin səviyyəsinin artırılmasının ən başlıca vəzifələrindən biri sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyətini informasiya şəffaflığı ilə təmin edən şəraitin yaradılması və menecmentin qabaqlayıcı informasiyanı, yəni mümkün itkilərə səbəb ola biləcək hadisələrin reallığı haqda məlumatın əldə etmək imkanlarının təşkil edilməsidir. Qeyd edək ki, yalnız belə bir şəraitin mövcudluğu mülkiyyətçilərə, əmanətçilərə və investora maliyyə vəsaitlərinin qoyuluşu zamanı əminlik, müəssisənin menecmentinə isə riskləri idarə etmək imkanı verə bilər. Yəni sahibkarlıq subyektlərinin öz məqsədlərinə nail olmasına mənfi təsir göstərə bilən hadisələrin qabaqcadan aşkarlanması, qiymətləndirilməsi və bu barədə xəbərdarlıq edilməsi üçün tədbirlər görmək imkanı verir.

III FƏSİL

AZƏRBAYCANDA SAHİBKARLIQ FƏALİYYƏTİNDƏ DAXİLİ AUDİTİN TƏŞKİLİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Azərbaycanı sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin təşkilinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Ölkəmizin sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin formalaşdırılması strateji idarəetməyə və potensial problemlı vəziyyətlərin (risklərin) aşkar edilməsinə deyil, mövcud olan və artıq baş vermiş əməliyyatların təhlilinə yönəldilmiş daxili nəzarət sistemi çərçivəsində həyata keçirilir. Qabaqcıl xarici təcrübə nəzərə alınmaqla kompleks metodoloji və praktik tövsiyələrin işlənilib hazırlanması zərurəti meydana çıxır. Bu mənada, bizim fikrimizcə, bu istiqamətlərə xüsusi önəm verilməlidir.

Daxili audit xidmətinin fəaliyyətinin firmadaxili standartlar sisteminin yaradılması daxili audit xidmətinə metodik yanaşmanın mövcud tələblərinin strukturlaşdırılmasına keyfiyyət etibarilə yeni metodik yanaşmanın işlənilib hazırlanması baxımından çox önəmlidir.

Müəssisələrdə daxili auditin təşkili və fəaliyyətinə dair prinsip və tələblərin inkişaf etdirilməsi daxili audit xidmətinin sahibkarlıq subyektlərində tətbiq olunmasından ötrü müvafiq prinsipləri və davranış qaydalarını özündə ifadə edən Əxlaq Məcəlləsinin işlənilib hazırlanması, habelə daxili audit bölməsinin təşkili və fəaliyyətinə dair ümumi prinsiplərin və tələblərin təkmilləşdirilməsi cəhətdən vacibdir.

Mövcud sahibkarlığın spesifik xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla daxili audit obyektlərinin eyniləşdirilməsi sistemi daxili audit obyektlərinin eyniləşdirilməsinə və strukturlaşdırılmasına yanaşmaların dəqiqləşdirilməsi cəhətdən də əhəmiyyətlidir.

Qeyd etdiklərimiz bütövlükdə sahibkarlıq subyektlərində daxili audit xidmət sisteminin təşkil olunması və fəaliyyət göstərməsinə dair institusional bazanın yaradılmasına imkan verəcəkdir. Müasir şəraitdə sahibkarlıda bir sistem olaraq,

daxili audit idarəetmə, daxili nəzarət, risklərin idarə edilməsi, xidmət göstərilən məhsulların keyfiyyətini idarəetmə sistemləri və digər sistemlərlə sıx şəkildə qarşılıqlı əlaqədədir.

Mövcud bu sistemi formalaşdıran əlamətlərə bütövlük, müəyyən struktura malik olma, sistemlərin və mühitlərin bir-birindən asılılığı, çoxluq malikdir. O qarşıda duran məqsədlərə, funksiyalara, prinsiplərə, metodlara, orqanlara, kadrlara, texnikaya və texnologiyaya malikdir.

Müasir sahibkarlıqda daxili audit sisteminin əsas elementlərini şəkildə təqdim etmişik.

Respublikada sahibkarlıq subyektlərində daxili audit bölmələrinin fəaliyyəti əsas etibarilə subyektiv göstəricilər üzrə qiymətləndirilir və həmişə həm bölmənin, həm də bütövlükdə şirkətin müəyyən məqsədləri ilə strateji xarakterli ilə əlaqələndirilmir. Ölkəmizdə də qarşıya qoyulan məqsədlərə nail olmaq dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsindən, habelə konkret daxili audit xidmətinin inkişaf etdirilməsi üçün daxili ehtiyatların aşkar edilməsindən ötrü tarazlaşdırılmış göstəricilər sistemindən istifadə etməklə məlum bölmənin fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi metodikası işləyib hazırlamaq lazımdır.



Şəkil 3. Daxili audit sisteminin əsas elementləri

Daxili audit bölməsi səviyyəsində balanslaşdırılmış göstəricilər sistemindən istifadə olunmasını nəzərdə tutan daxili audit xidmətinin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi metodikasının işlənilib hazırlanması xüsusi aktualıq kəsb edir ki, bu da aşağıdakıları ehtiva edir: 1) kaskadlama prosesində daxili audit bölməsi səviyyəsində strateji məqsədlər (bir-biri ilə bağlı olan perspektivlər çərçivəsində: maliyyə vəsaitləri, müştərilər, daxili biznes prosesləri, təlim və inkişaf) sisteminin müəyyən edilməsi; 2) istifadə olunan müvafiq göstəricilərdən bəhrələnməklə (və ya strateji tədbirlərin reallaşdırılması ilə) müəyyənləşdirilmiş məqsədlərin konkretləşdirilməsi; 3) plan göstəriciləri formasında zəruri zaman dövrləri təfəsilatı ilə göstərməklə strateji məqsədlərin müəyyənləşdirilmiş sistemi üzrə planların tərtib olunması; 4) müəyyən bir dövr üçün yekun (faktiki) məlumatları əhatə edən hesabatların hazırlanması. Belə bir metodika müəyyən edilmiş məqsədlərə nail olmağın dərəcəsini qiymətləndirməyə, daxili audit xidmətinin daxili ehtiyatlarını aşkarlamağa imkan verəcək və onun fəaliyyətinin daha da təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələrin işlənilib hazırlanması üçün əsas yaradacaqdır.

Müasir dövrdə təsərrüfat subyektlərində daxili auditin təkmilləşdirilməsi onun daxili audit xidməti tərəfindən həyata keçirilən yoxlamaların keyfiyyət səviyyəsinin artırılmasına imkan verən və onun qarşısında duran məqsəd və vəzifələrin reallaşdırılması şərtlərini təmin edən fəaliyyəti ilə bağlı prinsiplərin işlənilib hazırlanmasını və onlara riayət olunmasını tələb edir.

Sahibkarlıq subyektlərində səmərəli şəkildə fəaliyyət göstərən daxili audit sisteminin təşkil olunması mürəkkəb və çoxpilləli bir prosesdir, bu da bir neçə ardıcıl mərhələ çərçivəsində icra olunur. İqtisadi ədəbiyyatda müəssisələrdə daxili audit xidməti bölmələrinin yaradılması prosesi ilə bağlı müxtəlif fikirlər mövcuddur. Bunlardan bəziləri daxili audit şöbəsinin yaradılmasını yeddi mərhələ çərçivəsində həyata keçirilməsi məsləhət görür ki, bu da bir qrup məsələnin dəqiq müəyyən edilməsini və aydınlaşdırılmasını nəzərdə tutur.

Əvvəla daxili audit şöbəsinin yaradılması, əsas funksiyaların müəyyənləşdirilməsi, eynitipli funksiyaların qruplar halında birləşdirilərək onların əsasında şöbənin struktur vahidinin (bölmələrin) yaradılması; qarşılıqlı

münasibətlər sxeminin işlənilib hazırlanması, vəzifələr, hüquq və məsuliyyətlərin müəyyən edilməsi və bütün bunların daxili audit şöbəsinin vəzifə təlimatlarında və büro (qrup, bölmə) haqqında əsasnamələrdə təsbit olunması; qeyd olunan bütün struktur vahidlərinin bir bütöv halında, yəni daxili audit şöbəsində birləşdirilməsi; daxili audit şöbəsinin müəssisəni idarəetmə strukturunun digər bölmələri ilə inteqrasiyası; daxili auditin firmalararası standartlarının və Əxlaq Məcəlləsinin işlənilib hazırlanması və sair.

Müasir dövrdə sahibkarlıq subyektlərində daxili audit xidmətləri tərəfindən material resurslarının standart yoxlama metodikaları, eləcə də məhsulların satışı (işlər, xidmətlər göstərilməsi) prosesi üzrə yoxlamalar tətbiq olunur. Müəssisədə daxili audit biznes prosesləri nöqtəyi-nəzərindən həyata keçirilirsə, o zaman ənənəvi olaraq istehsal və maliyyə-satış fəaliyyəti ilə əlaqədar auditor yoxlaması təşkil edilir. Tətbiq olunan bu metodikanın qüsuru ənənəvi nəzarət metodlarından istifadə olunmasıdır ki, nəzarət və audit injineyrinqi mexanizmləri bazasında nəzarətin injineyrinq metodları ilə tamamlanmalıdır. Bu daxili audit metodikasının uçot-məntəqə auditinin ayrılması əsasında işləyib hazırlamaq məqsəduyğundur ki, bu da hazır məhsulun buraxılışı və göndərilməsi prosesini səciyyələndirilən nəticələrin aralıq və yekun nəzarətini həyata keçirməyə imkan verməlidir.

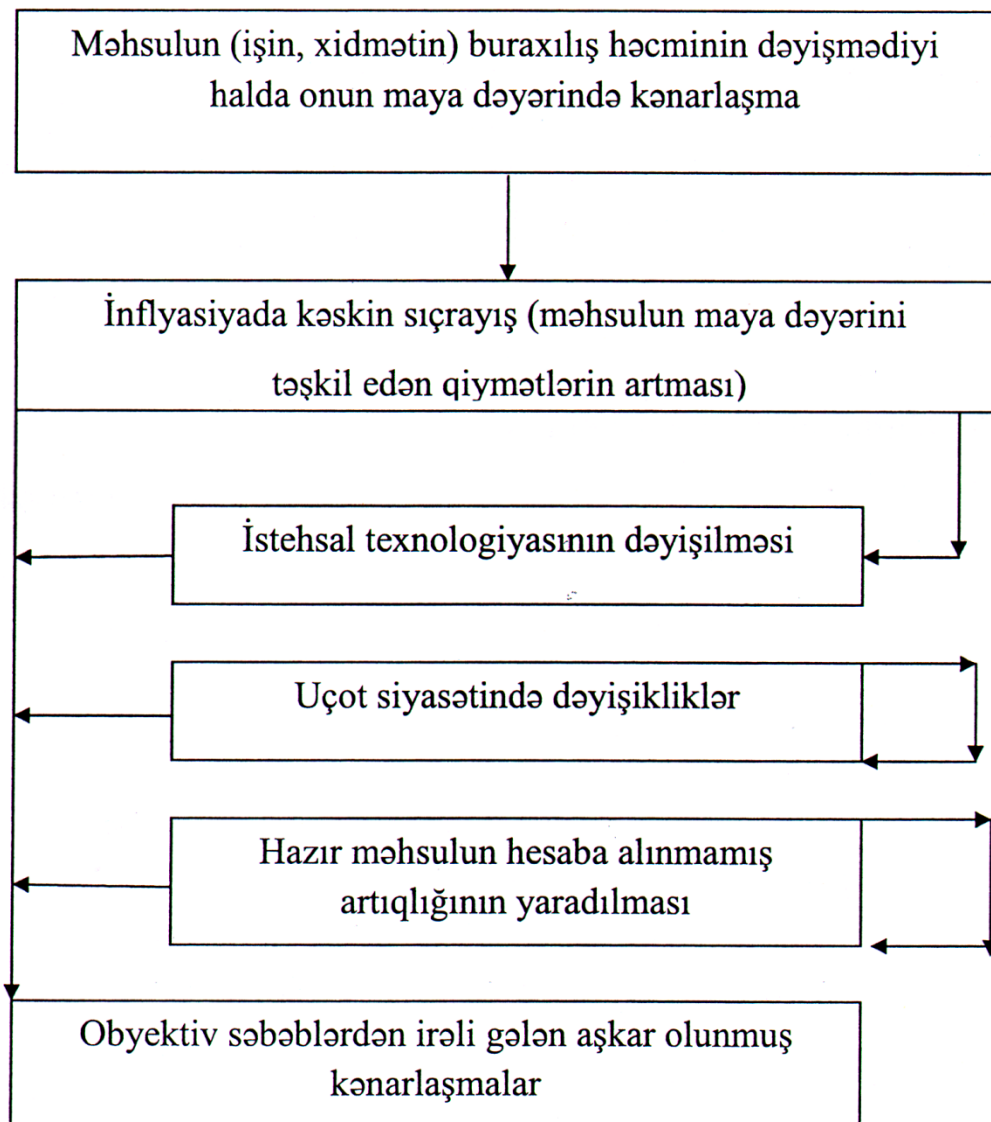
Müasir daxili auditin iqtisadi yönümü müvafiq optik nəzarət və analitik vəziyyətdən sintetik vəziyyətə (auditor nəzarətinin ənənəvi metodları) istiqamət götürmüş audit, habelə sintetik göstəricilərdən analitik göstəricilərə mühafizə olunan və inkişaf edən mülkiyyət nöqtəyi-nəzərindən mənfəətin maksimumlaşdırılması ilə bağlıdır.

Belə daxili auditin metodikası ilə bağlı göstərilən müddəalar nəzərə alınmaqla, hazır məhsulun buraxılışı və satışı üzrə metodikanın seqmenti kimi, auditin uçot-nəzarət məntəqələri ayrılmışdır ki, onların əsasında aralıq və yekun nəzarətlərinin həyata keçirilməsi təmin olunur.

Sahibkarlıq subyektlərində daxili audit zamanı analitik prosedurlardan istifadə olunması informasiyanın keyfiyyətinə, diaqnostikanın intuitiv metodlarına, göstəricilərin ekspert qiymətləndirilməsinə, normativlərdən (planlar, proqnozlar,

gözlənilən qanunauyğunluqlar və qarşılıqlı əlaqələr) kənarlaşmaların təhlili və onlara nəzarət edilməsinə, kənarlaşmalar arasındakı ziddiyyətlərin qiymətləndirilməsinə və ehtimal olunan həcmlərdən fərqlənmələrinə və s. məntiqi nəzarəti nəzərdə tutur. Məhsulların istehsalına çəkilən xərclərin tərkibindəki kənarlaşmaları analitik prosedurlar vasitəsilə aşkar edərək nəzərə almaq lazımdır ki, mühasibat uçotunda onların olması obyektiv səbəblərlə şərtləndirilə bilər. Daxili audit zamanı aşkar edilən kənarlaşmaların səbəbləri şəkil 4-də göstərib.

Daxili auditdə aşkar edilən kənarlaşmalar



Şəkil. Məhsulun maya dəyərində kənarlaşmanın səbəbinin əsaslandırılmasının məntiqi sxemi

3.2. Sahibkarlıq fəaliyyətində daxili auditin səmərəli təşkili istiqamətində beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi

Müasir dövrdə Beynəlxalq Audit Standartlarının Azərbaycan Respublikasının bütün müəssisələrində tətbiq olunması bütün dünyada sahibkarlıq fəaliyyətinin artmasına imkan verəcək, bu da öz növbəsində ölkəyə əlavə maliyyə investisiyalarının axınını təmin edəcək. Qeyd etmək istərdik ki, audit işinin aparılması zamanı beynəlxalq təcrübədə iqtisadi şəffaflıqdan başlayaraq ən son mərhələdə daxili və xarici mənbələr hesabına investisiya qoyuluşlarının həcmnin artması istiqamətlərini əhatə etdiyindən və bu əhatə dairəsində milli iqtisadiyyatın şaxələnməsini və inkişafını təmin etmək mümkün olduğundan Azərbaycan Respublikasında bütün müəssisələrində Beynəlxalq Audit Standartlarının tətbiq olunması problemlərini nəzəri, metodoloji və elmi-tətbiqi baxımdan tədqiq etmək zəruridir və bu problem bu dövrdə elmi araşdırma tələb etdiyindən aktualdır.

Ümumiyyətlə, sahibkarlıq fəaliyyətində auditor təşkilatlarını dəstəkləmək və onların açıq müsabiqələrdə iştirakını təmin etmək məqsədilə təşkilatçılar üçün məcburi olan tələbi tətbiq etmək lazımdır. Gəlir həcmi bir müəyyən məbləğdən yuxarı olmayan təşkilat tərəfindən keçirilən açıq müsabiqədə təşkilatçı kiçik və orta auditor təşkilatlarının iştirakını təmin etməlidir.

İndiki dövrdə Mülki Məcəllənin müddəalarına dəyişikliklər etmək yolu ilə auditor təşkilatının yarana biləcəyi mümkün təşkilati-hüquqi formaları dəqiqləşdirmək məqsədə uyğundur. Beynəlxalq təcrübəyə əsasən müəyyən etmək lazımdır ki, auditor təşkilatı ictimai səhmdar cəmiyyət formasında yarana bilməz.

Bununla yanaşı, auditor təşkilatının icraçı orqanının funksiyalarının xarici idarəçiyə verilməsinə yol verməyən normalar da nəzərdə tutulmalıdır.

“Auditor xidməti haqqında” Qanuna dəyişikliklər layihəsində auditorların və auditor təşkilatların müstəqilliyi qaydalarında nəzərdə tutulan Auditorlar Palatası tərəfindən bəyənən və hər bir özü tənzimlənən auditor təşkilatının qəbul etdiyi auditorların auditor təşkilatlarının müstəqilliyinin vacib tələblərini müəyyən etmək lazımdır. Auditor təşkilatı və ya müstəqil auditorun xidmət göstərdiyi kredit

təşkilatında auditin keçirilməsi sahəsində məhdudiyyətə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Buna misal olaraq auditor təşkilatı və ya müstəqil auditorun zəmanət müqaviləsi bağladığı və ya bank zəmanəti aldığı kredit təşkilatında maliyyə uçotunun auditini keçirə bilmədiyi halları gətirmək olar. Bu məhdudiyyətlər auditor təşkilatının və ya onun rəhbərinin kredit təşkilatı ilə kredit müqaviləsi bağladığı hallara da aiddir. Audit prosesində konkret şəxsin iştirak edə bilmədiyi hallar da olur. Belə hallar üçün eyni şərtlər xarakterikdir, amma bu halda kredit təşkilatının maliyyə uçotunun auditini keçirən audit qrupunda auditor təşkilatının konkret işçisi iştirak edə bilməz.

Bu gün özütənzimlənən auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin təkmilləşməsi və qaydaya salınması zəruriliyi yaranır. Belə təşkilatların mühüm vəzifələrindən biri auditor təşkilatların işin keyfiyyətinin xarici nəzarətdən keçməsindən yayınmasına qarşı müqaviməti olmalıdır. Bunu həyata keçirmək məqsədilə özütənzimlənən auditor təşkilatlarına işin keyfiyyətinin xarici yoxlamalar planına daxil edilən auditor təşkilatının özütənzimlənən auditor təşkilatı üzvlüyündən çıxması barədə ərizə alınması haqqında auditorlar Palatasına məlumat vermək tapşırılması məqsədə uyğundur.

Qaydalara müvafiq olaraq Auditorlar Palatasına məlumat ərizənin alınmasından sonra yeddi iş günündən gec olmayaraq verilməlidir.

Özütənzimlənən auditor təşkilatlarına auditin beynəlxalq standartlarının layihəsinin işlənilib hazırlanmasında və müzakirəsində (Beynəlxalq Mühasiblər Fedarasiyasının qəbul etdiyi prosedurlar çərçivəsində), Azərbaycan Respublikasında auditin beynəlxalq standartlarının tətbiqi ekspertizasının müzakirəsi və keçirilməsində, Beynəlxalq Audit Standartlarının Azərbaycan Respublikası ərazisində tətbiqi üçün tanınma ekspertizasının keçirilməsi haqqında hüquqi-normativ aktlar layihəsinin hazırlanmasında və müzakirəsində fəal iştirak etmək imkanı yaratmaq lazımdır.

Mövcud hər bir özütənzimlənən təşkilat auditorların və auditor təşkilatlarının reyestrini aparmağı və başqa şəxslərlə informasiya mübadiləsi prosesini təmin etməlidir. Xüsusilə, özütənzimlənən təşkilatın üzvü olan auditor təşkilatı və ya

müstəqli auditorun onların fəaliyyəti ilə əlaqəli bütün dəyişikliklər barədə vaxtında məlumat vermək birbaşa vəzifəsidir. Öz növbəsində özütənzimlənən auditor təşkilatı dərhal reyestrə olan məlumatlara dəyişiklikləri daxil etməli, onları sorğu əsasında maraqlı şəxsə təqdim etməlidir. Belə informasiya mübadiləsi prosedurlarını sadələşdirmək məqsədilə onun iştirakçlarına belə sənəd dövriyyəsinin kağız və elektron təşkili formasını seçmək imkanı vermək lazımdır.

Özütənzimlənən auditor təşkilatının fəaliyyətini qanunauyğun təşkil etmək, onun məhsuldarlığını və effektivliyini yüksəltmək üçün, habelə auditorların və auditor təşkilatlarının inzibati və maliyyə yükünü azaltmaq zəruriyyətini nəzərə alaraq, özütənzimlənən auditor təşkilatının üzvlərinin mütləq minimal sayını müəyyən etmək lazımdır. Beynəlxalq təcrübədə çox vaxt belə göstəricilər tətbiq edilir: 10000-dən az olmayan auditor və ya 2000-dən az olmayan auditor təşkilatı.

Məlum bu sayın mütləq gözlənilməsi şərti özütənzimlənən auditor təşkilatı statusu almaq istəyən bütün qeyri- kommersiya təşkilatlarına şamil edilməlidir.

Bütün özütənzimlənən auditor təşkilatlarının dövlət reyestrinin aparılması və sorğular üzrə məlumatların maraqlı şəxslərə təqdim edilməsi üzrə dövlət xidmətlərin göstərilməsi vəzifələri Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi üzərinə qoyulur. Prosedurların sadələşdirilməsi məqsədilə belə məlumatların alınması ödənişsiz olmalıdır.

İqtisadi normaları Beynəlxalq Audit Standartlarına uyğunlaşdırmaq məqsədilə auditin texnika və prosedurlarını təkmilləşdirmək vacibdir. Faktiki olaraq, bütün müstəqil auditor yoxlamaları auditora müəssisə-müştəri tərəfindən həyata keçirilən əməliyyat və hadisələrin yalnız bir hissəsində keçirilən yoxlama nəticələrinə görə qənaətə gəlməyə imkan verən seçmə tədqiqatlarının əsasında bazalaşır. Beynəlxalq Audit Standartlarının tələblərinə görə, ətraflı auditə bütün həyata keçirilən əməliyyatların tam və ətraflı ekspertizası lazımdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, “Auditor xidməti haqqında” Qanunda auditorun işçi sənədlərinin tərtib edildiyi qayda haqqında hətta xatırlatma belə yoxdur. Təəssüf Beynəlxalq Audit Standartları müddəalarında belə normalar nəzərdə tutulmamışdır. İşçi sənədlərinin xarici auditor firmaları tərəfindən tərtibi isə məxfi xarakter daşıyır.

Buna görə də, Beynəlxalq Audit Standartlarının Azərbaycanda həyata keçirilməsi şəraitində respublika səviyyəli auditor işçi sənədlərinin tərtib edilməsinin mükəmməl metodikasının işlənilməsi və hazırlanması zərurəti yaranır.

Bütünlükdə, auditor yoxlamaları uzun və mürəkkəb prosesdir. Ona görə də, auditorlar daim keyfiyyəti aşağı salmamaq və auditor riskini artırmamaq şərtlə yoxlamanın müddətini maksimal dərəcədə azaltmaq üzərində işləyirlər.

Adətən bu problemin ən səmərəli həlli iqtisadi fəaliyyətin müəyyən sahəsində uçot və hesabat üzrə qanunların, qərarların, təlimatların və başqa göstərişlərin məzmununu qısa səciyyələndirən məlumat materiallarının tərtibi, tipik audit proqramlarının işlənilməsi və onun təsdiq olunmasını tələb edir.

Belə audit proqramlarının təxmini məzmununa aşağıdakı tapşırıqlar daxildir:

– uçot və hesabatın vəziyyətinin qiymətləndirilməsi. Bu mərhələdə sahibkarlıq subyektinin mühasibat və vergi uçotunun aparıldığı formanı öyrənmək və bu formanın hesabat məlumatlarının dəqiqliyini təmin etmək qabiliyyəti barədə qənaətləri formalaşdırmaq vacibdir. Mühasibat uçotunun vəziyyətinin qiymətləndirilməsini yalnız ayrı-ayrı təsərrüfat əməliyyatlarının uçot qaydasını nizamlayan mühasibat bildirişləri və təlimat göstərişləri, haqq-hesab planına riayət edilməsinin ətraflı yoxlanmasından sonra obyektiv saymaq olar;

– əvvəlki yoxlamanın nəticələrinin mühasibat və vergi uçotunda əksinin dəqiqliyinin qiymətləndirilməsi;

– balans daxil edilən maliyyə məlumatlarının və əsas kitabda, analitik və sintetik uçotun registrində, hesabatlarda və onlara əlavə edilən sənədlərdə əks olunan məlumatların uyğunluğunun yoxlanması;

– kassanın inventarlaşdırılmasının, maddi dəyərlilərin və hesabların normativ qaydaya uyğunluğunun qiymətləndirilməsi; seçmə və nəzarət inventarlaşdırılmasının keçirilməsi; inventarlaşma materiallarının yoxlanmasının keyfiyyətinin və vaxtında olmasının təhlili və mühasibat məlumatları ilə mühasibat xidmətinin müqayisəsi üçün sənədlərin tərtibi; rəhbərlik tərəfindən inventarlaşmanın nəticələrinin baxılmasının və təsdiqinin vaxtında və düzgün olması;

– kassa əməliyyatları uçotunun aparılması qaydasının düzgünlüyünün və onların müəyyən olunmuş qaydaya uyğunluğunun qiymətləndirilməsi;

– xərclərin, məhsulun maya dəyərinin və maliyyə nəticələrinin (gəlirin, qazancın, rentabelliğin) uçotunun aparılma qaydası; bu əməliyyatlar üzrə uçot qeydlərinin qanunvericiliyin tələblərinə uyğunlaşdırılması;

– debitor və kreditor borclarının vəziyyəti. Bu mərhələdə vaxtı keçmiş, ümitsiz borc faktları, şübhəli borcların mövcudluğu, onların ləğv edilməsi və sahibkarlıq subyektinin maliyyə vəziyyətinin yaxşılaşdırılması üçün görülən tədbirlər;

– balansın maddələrinin, maliyyə nəticələri haqqında hesabatların dəqiqliyinin, pul vəsaitlərinin və xüsusi kapitalın hərəkətinin real vəziyyəti;

– təsərrüfat fəaliyyətinin həcmi və xüsusiyyətləri, uçot aparatının strukturu, sənəd dövriyyəsi, mühasibat xidməti işçiləri arasında vəzifələrin bölüşdürülməsi haqqında informasiyanın alınması və s.

Mühasibat uçotunun qurulması və vəziyyətinin qiymətləndirilməsi kriteriyası pul vəsaitlərinin və məhsul-maddi dəyərlilərin hərəkəti ilə bağlı bütün əməliyyatların tam və vaxtında sənədləşməsi və uçotda əksini tapmasıdır.

Bütünlükdə iqtisadi və hüquqi normaların Beynəlxalq Audit Standartlarına uyğunlaşdırılması Azərbaycan Respublikasında müasir peşəkar auditin əsas problemlərinin həllinə yönəldilməlidir. Bunun üçün keyfiyyətsiz auditor yoxlamalarına görə böyük cərimə sanksiyaları, auditor məsuliyyətinin sığortası, auditor xidmətləri bazarında sivil rəqabətin inkişafı və s. daxil olan auditin tənzimlənməsinin iqtisadi mexanizmini işləyib hazırlamaq və tətbiq etmək lazımdır. Lakin müasir mərhələdə auditor fəaliyyəti üzrə iddiaların məhkəmədə baxılması təcrübəsi və qanunverici fundament kifayət qədər deyildir. Keyfiyyətsiz auditdən informasiya istifadəçisinə dəyən ziyanın ölçülərini qiymətləndirmə metodikası yoxdur, məhkəmələrin işlərini tez həll etmək və öz qərarlarını həyata keçirmək imkanı yoxdur, sığorta firmaları auditor məsuliyyətinin kütləvi sığortasına hələ hazır deyil və s. Buna görə də auditin keyfiyyətinin yüksəldilməsinin əsas yolu, əvvəlki kimi auditor yoxlamalarının keyfiyyətinə nəzarət təşkil edir.

Respublika qanunvericiliyində auditor məsuliyyəti qismində lisenziyanın (2016-cı ildən auditor fəaliyyəti üçün icazənin) ləğvi nəzərdə tutulmuşdur. Beynəlxalq təcrübədə bu proflaktik tədbirlə yanaşı, inzibati sanksiyalar da tətbiq edilir. Azərbaycan Respublikasında sanksiyaların tətbiqinin konkret prosedurları işlənib hazırlanmalıdır. Bu zaman həmçinin məhkəmə qaydasında lisenziyadan (icazədən) məhrum etmə qərarına etiraz etmək və bununla əlaqədar auditorun əsassız təqiblərdən müdafiəsi qaydasını da işləyib hazırlamaq lazımdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsi normaları həm auditor təşkilatları və müstəqil auditorlar, həm də audit keçən şəxslər üçün vacibdir. Bu zaman, auditor fəaliyyətini tənzimləyən bəndlər əhəmiyyətli dərəcədə çoxluq təşkil etməlidir. Audit keçən şəxsin vəzifələri, auditora lazımi informasiyanı təqdim etmək, onun işinə kömək etməklə və s. məhdudlaşır. Bunun əsas səbəbi normativ aktlarda dəqiq göstərişlərin olmamasıdır. Belə vəziyyəti mümkün qədər tez düzəltmək lazımdır. İlk növbədə isə qanunvericilik aktına ölkədə auditi tənzimləyən uyğun bəndləri daxil etmək lazımdır.

Qanunvericiliyə bir sıra dəyişikliklər edilməsi nəticəsində tədricən auditor fəaliyyətini tənzimləmənin iqtisadi mexanizminin rolu artacaq, Beynəlxalq Audit Standartları isə qanunvericilik mexanizminin bir hissəsi olacaq. Əgər audit istifadəçisi auditor firmasına dəymiş ziyanı ödəmək iddiası irəli sürərsə, fikrimizcə ödənişin məbləği auditor firmasının Beynəlxalq Audit Standartlarının tələblərinə əməl edib-etməməsindən çox asılıdır.

Respublikada auditor fəaliyyətinə birbaşa təsir göstərən qanunvericilik aktları ilə yanaşı, dolayı problemlər də mövcuddur ki, bunları audit sahəsini genişləndirərək və təkmilləşdirərək həll etmək olar.

3.3. Sahibkarlıqda daxili auditin təkmilləşdirilməsinin zərurliyi və risklərin idarə edilməsi

Maliyyə (mühasibat) hesabatlarının auditi zamanı meydana çıxan auditor risklərinin və müştəri təşkilatın daxili nəzarət sistemlərinin qiymətləndirilməsi Auditor fəaliyyəti standartı ilə tənzimlənir. Auditor riski – “maliyyə (mühasibat)

hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflər olduğu təqdirdə auditor tərəfindən yanlış auditor rəyinin əks etdirilməsi riskidir”.

Auditorlar riskin tamamilə aradan qaldırılmasının mümkün olmadığını dərk etdiklərindən, öz nöqteyi-nəzərindən yol verilən risk dərəcəsi (5%) təyin edirlər. Bu o deməkdir ki, imzalanmış hər 100 rəyin ən çoxu 5-ində mübahisəli məsələlər haqqında yanlış nəticələr ola bilər. Tam dəqiqlik 1-ə bərabərdir. Beləliklə, $1 - 0,05 = 0,95$ - etibarlı ehtimaldır. Bu göstəricinin daha aşağı səviyyədə təyin olunması təşkilatın rəqabət qabiliyyətinə mənfi təsir göstərə bilər, çünki risk nə qədər yüksək olarsa, maliyyə hesabatlarındakı məlumatların etibarlılığı bir o qədər aşağı olur və faktiki (potensial) səhmdarların həmin məlumatlara inamı azalır. Etibarlılıq səviyyəsinin 95%-dən yuxarı qaldırılması auditor yoxlamasına daha çox xərc çəkilməsinə gətirib çıxara bilər və bu da auditor firmasının rəqabət qabiliyyətinin aşağı düşməsinə səbəb ola bilər.

Auditor riskinin qiymətləndirilməsi və bu riski yol verilən dərəcədə aşağı səviyyəyə endirmək üçün zəruri olan auditor prosedurlarının işlənilməsi hazırlanması məqsədi ilə auditor öz peşəkar mühakimələrindən istifadə etməlidir.

Auditor riskinin üç tərkib hissəsi var: bunlar bölünməz risk, nəzarət vasitələri riski və aşkarlanmama riskidir.

Auditor riskinin modelini aşağıdakı düsturla əks etdirmək olar:

$$AR = BR \times NR \times A\check{S}R$$

Burada AR – auditor riski, BR – bölünməz risk, NR – nəzarət vasitələri riski, AŞR - aşkarlanmama riskidir.

Bu model multiplikativ model hesab olunur. Auditor yoxlamasının effektivliyi onun planlaşdırılması mərhələsində qiymətləndirilməsidir.

Auditor fəaliyyəti standartına əsasən, bölünməz risk – “zəruri daxili nəzarət vasitələrinin olmamasını ehtimal etməklə, mühasibat uçotu və ya eyni adlı əməliyyatlar qrupu üzrə hesablardakı qalıqların əhəmiyyətli təhriflərə məruz qalmasıdır”.

Planlaşdırma mərhələsində auditor:

- Ümumi audit planının hazırlanması zamanı balansın ayrıca maddələrinə və maliyyə (mühasibat) hesabatlarının göstəricilərinə münasibətdə bölünməz riski qiymətləndirməli (maliyyə (mühasibat) hesabatları səviyyəsində);
- Audit planının hazırlanması zamanı, maliyyə (mühasibat) hesabatlarının hazırlanmasına zəmin yaradan amillər səviyyəsində mühasibat uçotunun və eyni adlı əməliyyat qruplarının hesabları üzrə əhəmiyyətli qalıqları bölünməz riskin qiyməti ilə uyğunlaşdırmalı, yaxud da həmin amillərə münasibətdə bölünməz riskin yüksək olduğunu ehtimal etməlidir.

Bölünməz riskin qiymətləndirilməsi üçün məlumatların toplanmasının əsas üsulları aşağıdakılardır:

- yoxlanılan iqtisadi subyektin fəaliyyətinin ümumi iqtisadi şərtlərinin (məsələn, milli iqtisadi siyasətin, vergitutma və gömrük nəzarəti sisteminin, limit və kvorumların) öyrənilməsi;
- iqtisadi subyektin fəaliyyətinə təsir göstərən regional xüsusiyyətlərin təhlili (məsələn, regionun coğrafi mövqeyi, iqtisadi və vergi şəraiti);
- iqtisadi subyektin fəaliyyət sahəsinin səciyyəvi xüsusiyyətlərinin uçotu;
- istehsalın təşkili və texnologiyası ilə tanışlıq;
 - iqtisadi subyektin işçi heyəti, buraxılan məhsulların çeşidləri, mühasibat uçotunun aparılması üçün tətbiq olunan üsullar (uçotun forması, uçot siyasəti, avtomatlaşdırma sistemi) haqqında məlumatların toplanması;
 - təşkilati və istehsal strukturları, aparılan marketinq siyasəti, əsas tədarükçülər və alıcılar haqqında məlumatların toplanması;
- iqtisadi subyektlərin qiymətli kağızlar bazarındakı fəaliyyətinin (məsələn, veksellərin verilməsi, maliyyə vekselləri ilə aparılan əməliyyatlar, səhmlərin alqı-satqısı) təhlili;
- iqtisadi subyektin hüquqi və maliyyə öhdəlikləri haqqında məlumatların toplanması.

Bölünməz riskin qiymətləndirilməsi üçün üç əsas yanaşma mövcuddur.

Birinci yanaşma

Birinci (ən ümumi) yanaşma onunla əlaqədardır ki, bölünməz riskin qiymətləndirilməsi təqribi surətdə, konkret hesablamalar aparılmadan həyata keçirilir.

Bu yanaşmaya müvafiq olaraq, aşağıda qeyd olunanlar fərqləndirilir:

- siyasi, iqtisadi, sosial və texnoloji amillərin təhlili (SİST);
- üstünlüklərin, çatışmazlıqların, imkanların və xoşagəlməz halların təhlili;
- Bazarın "beş qüvvəsinin" təhlili.

Siyasi amillərə sahə tənzimlənməsi, qanunvericilik, qiymətlər və vergitutma aiddir.

İqtisadi amillərə inflyasiya səviyyəsi, banklardakı kreditlər üzrə faiz dərəcələri, işsizlik səviyyəsi, valyuta kursu, əhalinin "istehlak səbəti" aiddir.

Sosial amillərə əhalinin artımı və miqrasiyası, yaşayış səviyyəsi, səhiyyə, təhsil və digər sosial təminat növləri aiddir.

Texnoloji amillərə rabitə və informasiya texnologiyalarının və kompüter sistemlərinin səviyyəsi, istehsalın mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırılması, məhsulun paylaşdırılmasına yanaşma aiddir.

2. Üstünlüklərin, çatışmazlıqların, imkanların və xoşagəlməz halların təhlili.

Təşkilatın üstünlüklərinin və çatışmazlıqlarının təhlilində işçilər (ixtisas səviyyəsi), təşkilat (struktur və yaradılmış əlaqələr), məhsullar (keyfiyyət, istifadə müddəti, gəlirlilik), istehsal (istehsal texnologiyası, istehsal obyektlərinin həcmi), maliyyə (maliyyələşdirmə mənbələrinin mövcudluğu), məlumatların təchizatı (texniki və marketinq məlumatları) kimi amillərin öyrənilməsi tələb olunur.

Təşkilatın imkanlarının və xoşagəlməz halların təhlilində bazardakı dinamika (artım, azalma, konyunkturanın dəyişilməsi), texnologiyada dəyişikliklər (yeni məhsulların işlənilib hazırlanması), iqtisadi vəziyyət (artım, azalma), ictimai amillər (mövcud ictimai institutlar və münasibətlər sistemi), qanunvericilik məhdudiyyətləri (istehlakçıların hüquqlarının qorunması), ekologiya (tullantıların utilizasiyası və ətraf mühitin mühafizəsi) kimi amillərin öyrənilməsi tələb olunur.

3. Bazarın “beş qüvvəsinin” təhlili.

Bazarın əsas “beş qüvvəsinə” bazarda yeni rəqiblərin və ya əvəzləyici malların meydana çıxması, alıcıların “bazar hakimiyyəti”, təchizatçıların “bazar hakimiyyəti”, istehsalçılar arasındakı rəqabət kimi amillər aiddir.

İkinci yanaşma

İkinci yanaşma daha konkretidir. Auditor firmasında tərtib olunan test anketində təşkilat haqqında ümumi məlumat verilir və həm təşkilatda, həm də sahədə işlərin vəziyyəti haqqında məlumatlar nəzərdən keçirilir.

Ümumi məlumatların öyrənilməsində mülkiyyətin təşkilati-hüquqi forması, əsas biznes növü, sahə, mülkiyyət forması, səhmdarların (o cümlədən, 5%-dən artıq səhm paketinə malik səhmdarların) sayı, eləcə də baş direktor, maliyyə direktoru, audit və maliyyə məsələlərinə görə məsuliyyət daşıyan direktorlar şurasının üzvü haqqında məlumat verilir.

Sahədə və təşkilatda işlərin vəziyyəti haqqında məlumatlar nəzərdən keçirilərkən bütün amillərə diqqət yetirilir.

Hər bir amil müəyyən (0-dan 5-dək) balla qiymətləndirilir. Testləşdirmədən sonra alınan nəticələr toplanır və aşağıdakı düstur əsasında bölünməz risk hesablanır:

$$100\% - \text{Faktiki bal: } 5$$

Faktiki bal 5-ə bölünür, çünki hər bir amil üzrə balların maksimal qiyməti 5-ə bərabərdir.

Üçüncü yanaşma

Üçüncü yanaşmaya müvafiq olaraq, bölünməz riskin qiymətləndirilməsi, hər bir risk səviyyəsinin müəyyənləşdiriliyi anket (test) əsasında həyata keçirilir. Anket, mühasibat hesabatlarının tərtib olunmasına görə cavabdehlik daşıyan şəxslərin sorğusu əsasında doldurulur. Anket hər bir təşkilat üçün doldurulur. Anketdə hər bir cavab üzrə və ümumilikdə təşkilat üzrə risk səviyyəsi müəyyən olunur. Tədqiqatın gedişində əldə olunmuş məlumatlarının təhlilinin nəticəsində bölünməz riskin daha müfəssəl qaydada qiymətləndirildiyi test tərtib olunur.

Hər bir bölmədəki müsbət cavab “+” işarəsi ilə işarələnir. Risk səviyyələri üzrə cavab üç ballıq sistemlə qiymətləndirilir:

- Aşağı risk - 1 bal;
- Orta risk - 2 bal;
- Yüksək risk - 3 bal.

Ümumilikdə təşkilat üzrə riskin səviyyəsi, suallara verilən cavablara görə qoyulan balların toplanması yolu ilə müəyyən olunur .

Cədvəl 6.

Balların sayından asılı olaraq, bölünməz riskin qiymətləri

Risk səviyyəsi	Balların cəmi
Aşağı	1 - 19
Orta	20 - 38
Yüksək	39 - 57

Bölünməz riskin səviyyəsinin hesablanması üçün balların cəmi (interval) alınmış cavabların maksimum mümkün sayının risk səviyyələrinin sayına, yəni 3-ə bölünməsi yolu ilə müəyyən edilir.

Mövcud auditor fəaliyyəti standartına əsasən, nəzarət vasitələri üzrə risk, “mühasibat uçotunun hesabları və ya eyni adlı əməliyyatlar qrupu üzrə vəsait qalıqlarına münasibətdə mövcud ola biləcək kobud təhriflərin qarşısının vaxtında alınmaması, aşkarlanmaması, yaxud da mühasibat uçotu və daxili nəzarət sistemlərinin köməyi ilə aradan qaldırılmaması ilə əlaqədar riskdir”.

Auditor, auditin planlaşdırılması və auditin aparılmasına effektiv yanaşma üsullarının işlənilib hazırlanması üçün auditin aparılan şəxsin daxili nəzarət və mühasibat uçotu sistemləri haqqında təsəvvürlər əldə etməlidir.

Audit zamanı bölünməz riskin və nəzarət vasitələri üzrə riskin qiymətləndirilməsi və digər məlumatların nəzərə alınması ilə bərabər, mühasibat uçotu və daxili sistemlərinin müvafiq aspektlərinin başa düşülməsi auditor üçün aşağıdakı imkanları yaradır:

- a) maliyyə (mühasibat) hesabatlarında rast gəlinəcəyi ehtimal olunan kobud təhriflərin növlərinin müəyyən olunması;

- b) kobud təhriflərin meydana çıxması riskinə təsir göstərən amillərin qəbul edilməsi;
- c) zəruri auditor prosedurlarının işlənilib hazırlanması.

Aparılan auditor fəaliyyəti standartına əsasən, aşkarlanmama riski onunla əlaqədardır ki, “auditor prosedurları, mahiyyət etibarını ilə mühasibat uçotunun və ya əməliyyatlar qrupunun hesabları üzrə qalıqların digər hesablarla birlikdə və ya ayrı-ayrılıqda təhrif olunmasının aşkara çıxarılmasına imkan vermirlər”.

Qeyd edək ki, bölünməz riskin qiymətləndirilməsi ilə bərabər, nəzarət vasitələri riskinin qiymətləndirilməsi, aşkarlanmama riskinin azaldılması və bu yolla da auditor riskinin yolverilən səviyyədə aşağı salınması məqsədi ilə aparılan auditor yoxlamaları prosedurlarının xüsusiyyətinə, vaxt çərçivəsinə və həcminə təsir göstərir.

Aparılan tədqiqatdan məlumdur ki, bütün aşkarlanmama riskinin yolverilən səviyyəsinin müəyyən edilməsi zamanı aşağıdakı amilləri nəzərə almaq lazımdır:

a) əvvəla mahiyyət etibarını ilə yoxlama prosedurlarının səciyyəsi, məsələn, auditori aparılan şəxsin əməkdaşlarına və ya sənədlərinə yox, həmin şəxslə heç bir əlaqəsi olmayan müstəqil tərəflərin nümayəndələrinə yönəldilmiş testlərin keçirilməsi, yaxud analitik prosedurlardan əlavə, konkret audit məqsədlərinə nail olmaqdan ötrü müfəssəl testlərin aparılması;

b) daha sonra mahiyyət etibarını ilə yoxlama prosedurlarının aparılması üçün vaxt çərçivəsi, məsələn, bu cür prosedurların məhz hesabat dövrünün sonunda aparılması (daha erkən müddətdə yox);

c) eləcə də mahiyyət etibarını ilə yoxlama prosedurlarının həcmi, məsələn, böyük həcmdə seçim üsulundan istifadə olunması.

Həcmnin auditor tərəfindən yalnız qiymətləndirilməsi mümkün olan bölünməz riskdən və nəzarət vasitələri üzrə riskdən fərqli olaraq, aşkarlanmama riskinə nəzarət etmək, mahiyyət etibarını ilə ayrı-ayrı yoxlama prosedurlarının xüsusiyyətlərini, vaxtını və miqyasını dəyişmək olar.

Mövcud aşkarlanmama riskinin qiymətləndirilməsi auditor riskinin komponentləri arasındakı asılılıq cədvəlindən istifadə etməklə həyata keçirilir.

Qeyd edək ki, auditor riskinin komponentlərinə auditor tərəfindən verilən qiymət auditin gedişində dəyişilə bilər. Məsələn, mahiyyət etibarını ilə yoxlama proseduralarının gedişində auditor, bölünməz riskin və nəzarət vasitələri riskinin ilkin qiymətləndirilməsini həyata keçirən zaman əsaslandığı məlumatdan tam fərqli məlumat əldə edə bilər. Bu halda auditor bölünməz riskin və nəzarət vasitələri riskinin yenidən baxılmış qiymətlərinə əsaslanaraq mahiyyət etibarını ilə planlaşdırılmış yoxlama prosedurlarında dəyişiklik aparmalıdır.

Əməliyyat zamanı bölünməz riskin və nəzarət vasitələri riskinin qiymətləri nə qədər yüksək olarsa, mahiyyət etibarını ilə yoxlama proseduralarının gedişində auditor bir o qədər çoxlu sayda auditor sübutları əldə etməlidir. Bölünməz riskin və nəzarət vasitələri riskinin səviyyələri yüksək hesab olunduqda auditor, mahiyyət etibarını ilə yoxlama proseduralarının kifayət qədər etibarlı auditor sübutları təqdim edə biləcəyini və ya bilməyəcəyini müəyyən etməlidir ki, aşkarlanmama riskinin və müvafiq olaraq, auditor riskinin səviyyəsini yol verilən dərəcədə aşağı salmaq mümkün olsun.

Tədqiqat göstərir ki, aşkarlanmama riskinin hesablanması zamanı auditorlar, adətən, məntiqli yanaşmadan istifadə edirlər. Mühasibat uçotuna və hesabatlarına nəzarətin qiymətləndirilməsinə münasibətdə bu cür yanaşma bilavasitə kobud səhvlərin qarşısının alınmasına və ya aşkarlanmasına, yaxud maliyyə (mühasibat) hesabatlarındakı pozuntulara diqqət yetirməkdən ibarətdir. Bu məqsədlə aşağıdakı tədbirləri həyata keçirmək lazımdır:

1) ilk öncə meydana çıxma biləcək səciyyəvi səhvləri və ya pozuntuları aşkar etmək (bu, əsasən, bölünməz riskə aiddir);

2) müəssisədə mühasibat uçotuna və hesabatlarına nəzarətlə əlaqədar həyata keçirilən və səhvlərin, yaxud sui-istifadə hallarının qarşısını ala və ya aşkara çıxara biləcək prosedurları müəyyənləşdirmək; nəzarət prosedurlarının (nəzarət riskinin qiymətləndirilməsi üsullarının) lazımi qaydada tətbiq olunub-olunmadığını aydınlaşdırmaq;

3) mövcud audit prosedurlarının xüsusiyyətlərinə, onların həyata keçirilməsi müddətlərinə və həcminə idarəetmə çatışmazlıqlarının (nəzarət riskinin) göstərdiyi təsirin səviyyəsini müəyyən etmək (bölünməz riskin və nəzarət riskinin qiymətlərinə əsaslanan aşkarlanmama riskinin yolverilən ehtimal səviyyəsini nəzərdən keçirmək).

Qeyd edək ki, birinci iki tədbir testlərin, anketlərin, yoxlama vərəqələrinin işlənilib hazırlanması yolu ilə həyata keçirilir. Üçüncü tədbir isə ümumiləşdirici materiallardan istifadə olunması və onların müvafiqlik səviyyəsinin yoxlanılması nəticəsində əldə olunan məlumatların təhlili əsasında həyata keçirilir.

Aşkarlanmama riskini aşağıdakı qaydada müəyyən etmək olar:

$$AşR = AR : (BR \times NR)$$

burada: AşR - aşkarlanmama riski; AR - auditor riski; BR - bölünməz risk, NR isə nəzarət vasitələri riskidir.

3.4. Sahibkarlıq fəaliyyətində beynəlxalq daxili audit standartları təcrübəsinin tətbiqi və təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Mövcud Beynəlxalq Audit Standartlarının Azərbaycan Respublikasında tətbiqi ilə əlaqədar olaraq, audit sahəsini tənzimləyən hüquqi-normativ bazanın təkmilləşməsi və ona əsaslanmaqla bu sistemin islahat konsepsiyası işlənilib hazırlanmışdır. Bununla yanaşı, audit sisteminin forma və metodlarının yenidən qurulmasının dünya təcrübəsinə uyğun təkmilləşməsi, audit kadrlarının hazırlanması və ixtisasartırma sisteminin yenidən qurulması, audit xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi və onun fəaliyyətinə nəzarətin təkmilləşməsi, həmçinin audit fəaliyyətini tənzimləmə sisteminin və onun təsərrüfat subyektləri və səlahiyyətli dövlət orqanları ilə əlaqələrinin yenidən qurulması planlaşdırılır.

Mövcud Beynəlxalq Audit Standartları sistemi istənilən milli qanunvericilikdən şüurlu surətdə təcrid edilmişdir, buna görə də, hər bir dövlət öz ərazisində Beynəlxalq Audit Standartlarının tətbiqi barədə qərar qəbul edərkən: milli auditor standartlarını Beynəlxalq Audit Standartlarının əsasında yaratmaq və

onları öz qanunvericilik aktlarına uyğunlaşdırmaqda və ya Beynəlxalq Audit Standartları qəbul etmək və milli qanunvericiliyi onlara uyğunlaşdırmaqda seçim qarşısında qalır. Azərbaycan Respublikasında Beynəlxalq Audit Standartları tətbiqi haqqında qərarı nəzərə alaraq, ölkənin hüquqi və iqtisadi normalarını onlara uyğunlaşdırmaq zəruridir. Beynəlxalq Audit Standartlarında qanunvericiliyin xüsusiyyətləri və onun iqtisadi inkişaf dövrünün səciyyəvi cəhətləri nəzərə alınmamalıdır.

Tədqiqat göstərir ki, mövcud Respublika hüquq normalarının Beynəlxalq Audit Standartlarına uyğunlaşdırılması məqsədi ilə qüvvədə olan qanunvericiliyə bir sıra dəyişikliklərin işlənilib hazırlanması və daxil edilməsi zəruri sayılmalıdır. Bu dəyişikliklərin əsas məqsədi, Azərbaycan Respublikasında Beynəlxalq Audit Standartlarının tətbiqinə keçid və hüquqi-tətbiq təcrübəsinin təhlilinin nəticələrinə uyğun “Audit xidməti haqqında” qüvvədə olan qanunun normalarını dəqiqləşdirməkdir.

Məlum “Audit xidməti haqqında” Qanunun 3-cü maddəsinə uyğun olaraq, auditor xidməti təsərrüfat subyektlərində müqavilə əsasında yoxlamanın, ekspertizanın, sahibkarlıq subyektinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilinin aparılması və mühasibat uçotunun təqdim edilməsi, hesabat məlumatlarının dəqiqliyinin təsdiqi və auditorun peşəkar fəaliyyətinə uyğun olaraq maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində başqa xidmətlərin göstərilməsi ilə yerinə yetirilməlidir. Bu normaı Beynəlxalq Audit Standartlarına uyğunlaşdırmaq üçün prosedurlar siyahısının audit fəaliyyəti standartlarına uyğun aparılmasını göstərmək, maliyyə-təsərrüfat münasibətlərinin digər xidmətlərini isə Qanunun mətnində yanaşı gedən xidmətlər kimi dərc etmək daha məqsədə uyğun olar.

İndi Azərbaycan Respublikasında göstərilən standartlar qismində Mühasiblərin Beynəlxalq Federasiyasında tətbiq edilən Beynəlxalq Audit Standartları istifadə edilir, bu maddəyə Azərbaycan Respublikasında hökumət tərəfindən tanındıqdan sonra uyğun olaraq işlənilib təsdiq olunandan sonra Beynəlxalq Audit Standartlarının tətbiqi barədə bəndi həmin maddəyə əlavə

etmək lazımdır. Beynəlxalq Audit Standartları tanındıqdan auditor təşkilatları, özütənzimlənən auditor təşkilatları və onların işçiləri, habelə audit keçən şəxslər (auditor xidmətləri göstərmək barədə müqavilə bağlayan şəxslər) icbari olmalıdır.

Qeyd edək ki, auditor fəaliyyətinə aid olan xidmətləri dəqiq təyin etmək məqsədilə, auditor fəaliyyətinin standartları ilə müəyyən edilən tələb və qaydaya uyğun aparılan istənilən yoxlama, yalnız auditor təşkilatları və müstəqil auditorlar tərəfindən aparıla bilməsini müəyyən etmək lazımdır.

Auditor fəaliyyətinin aparılmasını nizama salmaq üçün, auditlə yanaşı gedən xidmətlər siyahısı da daxil olmaqla, auditor xidmətlərinin növlərinin müəyyən edilməsini nəzərə almaq lazımdır.

Müasir Beynəlxalq Audit Standartlarının tələblərinə uyğun olaraq auditin predmetini qanunvericilik səviyyəsində genişləndirmək lazımdır.

Auditin predmeti kimi maliyyə informasiyasının iki növü mövcuddur:

- “Mühasibat uçotu haqqında” qanunla və ya ona uyğun dərc edilmiş digər hüquqi-normativ aktlarla nəzərdə tutulan maliyyə və mühasibat uçotu;
- digər qanunlarla və ya onlara uyğun dərc edilmiş hüquqi-normativ aktlarla nəzərdə tutulan tərkibinə görə analoji uçot;

Buna əlavə olaraq auditin predmetini aşağıdakı kimi müəyyən etmək olar:

- təşkilatın maliyyə və mühasibat uçotunun hesabatı (bir hesabat, maddə və ya maddələr qrupları üzrə);
- istənilən digər maliyyə informasiyaları perspektivli maliyyə informasiyası, vergi hesabatı, nəzarət maliyyə uçotu, və b. kimi informasiyaları.

Məlumat üçün deyək ki, auditor xidməti, yəni yalnız auditor təşkilatlarının və müstəqil auditorların göstərə bildiyi xidmət maliyyə və mühasibat uçotunun və ya ona analoji olan uçotunun auditinin keçirilməsi deyil, həm də istənilən digər maliyyə informasiyasının auditinin keçirilməsidir.

Belə informasiyanın dəqiqliyi barədə rəsmi sənəd yalnız auditor təşkilatının və ya müstəqil auditorların rəyi ola bilər.

Adətən, göstərilən qeyri-auditor xidmətlərin mümkünlüyünü, xüsusilə idarəetmə məsləhətini aid etmək olar.

NƏTİCƏ

Aparılan tədqiqatın nəticəsi olaraq dissertasiya işində sahibkarlıq subyektlərində nəzarətin yeni bir növü kimi bərqərar olmuş və tətbiqinə başlanılmış daxili auditin gələcək inkişafına dair yetərli elmi-təcrübi əhəmiyyətə malik bir sıra nəticələr əldə olunmuş, yeni yanaşmalar verilmiş, dəyərli təklif və tövsiyələr irəli sürülmüşdür: Bunları aşağıdakı kimi ümumiləşdirmək olar:

1. Ölkədə maliyyə nəzarətinin sərbəst və ən mütərəqqi bir növü kimi sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin formalaşması məhz Azərbaycan Respublikası dövlət müstəqilliyi əldə etdikdən sonra başlamış və qısa zaman kəsiyində yeni fəaliyyət sferası kimi təşəkkül tapmışdır.

2. Bütün sahibkarlıq subyektlərində daxili auditin təşəkkülünün əsas mərhələləri, habelə müasir şəraitdə üstünlük təşkil edən əsas nəzəri konsepsiyalar tədqiq olunmuşdur ki, həmin fəaliyyət növünün mahiyyətindəki dəyişikliklərin qanunauyğunluqlarını və onun Azərbaycanda inkişaf perspektivlərini aşkar etməyə imkan yaratmışdır.

Hazırda səmərəli şəkildə fəaliyyət göstərə biləcək daxili nəzarət problemi aktualıq kəsb etməsinə baxmayaraq, elmi nöqtəyi-nəzərdən və onun praktik olaraq reallaşdırılması baxımından tam dərk olunmamış vəziyyətdə qalmaqdadır.

3. Respublikada yerli və xarici müəlliflərin daxili audit anlayışı ilə bağlı mülahizələrinin tədqiq olunması sayəsində belə bir nəticəyə gəlinmişdir ki, iqtisadi ədəbiyyatda həmin məsələ kifayət qədər birmənalı və geniş şəkildə təqdim olunmamışdır. Göstərilən anlayışın mahiyyətinin başa düşülməsinə ən dar çərçivədə yanaşma daxili auditin mühasibat uçotu, vergiqoyma və hesabatvermənin daxili yoxlama prosesinə aparıb çıxarır.

4. Geniş mənada daxili audit bütövlükdə təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üzərində nəzarət və hər şeydən əvvəl, menecmentin səmərəliliyinə nəzarət kimi şərh olunur. İqtisadçıların böyük əksəriyyəti üçün ümumi olan isə daxili auditin informasiya tərkibli mahiyyətinin fərqləndirilməsidir. Belə ki, daxili auditin keçirilməsinin son nəticəsi rəhbərliyə və ya mülkiyyətçilərə

audit aparılan obyektin müəyyən meyarlara uyğunluğu haqda informasiya təqdim edilir.

5. Mövcud beynəlxalq daxili audit peşə standartlarının öyrənilməsi gedişində müəllif tərəfindən daxili auditin tərifi dəqiqləşdirilmişdir. Xarici təcrübənin öyrənilməsi əsasında daxili auditin müasir inkişaf mərhələsini səciyyələndirən risklərin idarə edilməsi prosesi ilə daxili auditin əlaqəsi aşkar edilmişdir.

6. Daha sonra daxili auditin dəqiqləşdirilmiş mahiyyətinə əsaslanaraq və daxili audit obyektindən asılı olaraq, daxili auditin aşağıdakı növlərinin vahid bir qrupda birləşdirilməsinə imkan verən yeni təsnifləşdirmə əlaməti təklif olunmuşdur: menecment riski prosesinin audit, daxili nəzarət sisteminin audit və idarəetmə audit.

7. İqtisadiyyatın müasir şəraitdə daxili audit kifayət qədər geniş mənada idarəetmə funksiyası, daxili nəzarət forması kimi başa düşmək lazımdır ki, yoxlamaların kompleks, tematik, analitik, hərtərəfli və digər növlərindən bir alət kimi istifadə edir. Bu zaman daxili audit nəinki maliyyə-təsərrüfat (o cümlədən istehsal və sosial) fəaliyyətinin müfəssəl yoxlanılmasını təmin edir, eləcə də təsərrüfat fəaliyyətinin optimallaşdırılması, daxili nəzarət sisteminin və risklərin idarə edilməsinin təkmilləşdirilməsi, xərclərin azaldılması və mənfəətin artırılması üzrə təkliflər işləyib hazırlayır, idarəetmə məqsədilə müxtəlif məsləhət xidmətləri göstərir.

8. Bu dövrdə daxili audit xidmətində işlərin uğurla təşkil olunması daha çox müvafiq təşkilat rəhbərinin daxili nəzarətə münasibətdə tutduğu mövqedən asılı olacaqdır, yəni ali menecment təşkilatın idarə olunmasında daxili nəzarətin rolunu nə qədər düzgün başa düşürsə, həmin xidmətin özünün mövqeyi idarəetmənin təşkilati baxımdan inkişaf etdirilməsi, maliyyə və kadr potensialının gücləndirilməsi ilə müəyyən olunacaqdır.

9. Müasir iqtisadi zamanda müəssisələrdə daxili auditin funksiyaları həyata keçirilərkən mühasibat uçotunun məlumatlarından tam həcmdə istifadə edilmir, digər tərəfdən də uçot işlərinin aparılmasında daxili auditə lazımınca istinad olunmur. Yaranmış vəziyyət idarəetmə sisteminin kifayət qədər keyfiyyətli

mühasibat informasiyası ilə təmin edilməməsinin, habelə idarəetmənin iqtisadi metodları sisteminin lazımi səviyyədə inkişaf etməməsinin, əksər vaxtlarda isə həm də ayrı-ayrı müəssisələrin idarəetmə heyətinin ixtisaslaşmamasının nəticəsidir.

10. Audit aparılarkən auditorların müstəqilliyinin təmin olunması sahəsində də əhəmiyyətli problemlər qalmaqdadır. Daxili auditorların bilavasitə təsərrüfat subyektlərinin və onların bölmələrinin rəhbərlərindən asılı olmadıqlarını təsbit edən həm qanunvericilik normaları, həm də əxlaqi normalar yoxdur və ya onlara əməl olunmur. Mövcud qüsurlardan biri də budur ki, Azərbaycanda əksər müəssisə və təşkilatların təcrübəsində daxili auditlə məşğul olan xidmətlər və bölmələr məhz bu fəaliyyət sahəsinə xas olan vəzifə və funksiyaları yerinə yetirmək iqtidarında deyillər. Ona görə də tərəfimizdən aşağıda qeyd olunan əsas vəzifə və funksiyaların daxili audit xidmətinə təhkim edilməsi təklif olunmuşdur.

11. Fikrimizcə daxili auditin gələcək inkişafı xarici təcrübənin öyrənilməsi və tətbiqindən, nəzəriyyə sahəsində aparılan dərin təhqiqatlardan, hər şeydən əvvəl isə daxili audit konsepsiyasının işlənilib hazırlanmasından keçməlidir ki, bunu da sahibkarlıq biznesinin inkişaf etdirilməsi məqsədləri ilə əlaqələndirmək lazımdır. Daxili audit mümkün sahibkarlıq riskinin aşkar edilməsinə istiqamətlənmiş xəbərdarlıq etmə və proqnoz vermə xarakterinə malik olmalıdır.

12. Riskyönümlü daxili auditin riskyönümlü konsepsiyasının işlənilib hazırlanması tərəfimizdən təklif olunan mühüm vəzifə hesab olunur. Daxili auditin qurulması konsepsiyasının işlənilib hazırlanması COSO Komitəsinin (Tredvey Komissiyasının Sponsor Təşkilatları Komitəsi, ABŞ) “Təşkilatlarda risklərin idarə olunması” inteqrallaşdırılmış modeli çərçivəsində həyata keçirilməlidir.

13. Daxili auditin və daxili audit riskinə əsaslanan metodikasının öyrənilməsi və müqayisəli təhlili onların əsas səciyyəvi xüsusiyyətlərini fərqləndirməyə imkan vermiş, həmçinin, daxili auditin “daxili nəzarətin qiymətləndirilməsi” və “riskin planlaşdırılması” qaydalarına (standartına) uyğunlaşdırılmış metodikasından istifadə olunmasının zəruriliyini və məqsədəuyğunluğunu təklif etməyə və əsaslandırmağa, onun həyata keçirilməsi mərhələlərinin məzmununu dəqiqləşdirməyə şərait yaratmışdır.

14. Müasir iqtisadiyyatın dövlət sektorunda (dövlətin, büdcə idarələrinin, dövlət korporasiyalarının iştirak etdiyi təsərrüfat subyektlərinə münasibətdə) daxili auditin və bütövlükdə daxili nəzarətin maliyyə-hüquqi baxımdan tənzimlənməsi və təkmilləşdirilməsi məsələlərinə diqqət artırılmalıdır.

15. Sahibkarlıqda tərəfimizdən təsərrüfatdaxili maliyyə nəzarəti sahəsindəki münasibətləri tənzimləyən və qüvvədə olan normativ-hüquqi aktlara müvafiq dəyişiklik və əlavələr edilməsi üzrə tövsiyələr işlənib hazırlanmışdır. Xüsusilə “Auditor xidməti haqqında” və “Büdcə sistemi haqqında” qanunlarda, habelə Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsində bir sıra dəyişiklik və əlavələrin edilməsi təklif olunur.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT

Azərbaycan dilində

Rəsmi sənədlər və materiallar

1. "Auditor xidmətinin aktual problemləri" mövzusunda keçirilmiş sorğu, Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası, 2004-2014.
2. Audit: qanunvericilik və normativ sənədlər. III cild. Bakı: "İqtisadiyyat və audit" jurnalının nəşri, 2005, s.28-29, 36.
3. Audit: qanunvericilik və normativ sənədlər. VII cild. Bakı: "İqtisadiyyat və audit" jurnalının nəşri, 2013, s.105-113.
4. "Daxili audit haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun tətbiqedilməsi barədə" Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərmanı, 29 iyun 2007-ci il, №603 // Azərbaycan Respublikasının Qanunvericilik Toplusu, 2007, № 6, maddə 616, s. 1728-1729.
5. Dövlət nəzarəti sisteminin təkmilləşdirilməsi və sahibkarlığın inkişafı sahəsində süni maneələrin aradan qaldırılması haqqında. Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərmanı, 7 yanvar 1999-cu il, № 69 // Azərbaycan Respublikasının Qanunvericilik Toplusu, 1999, №1, maddə 22, s. 58-61.
6. Korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Dövlət Proqramının (2004-2006-cı illər)təsdiq edilməsi barədə. Azərbaycan Respublikası Prezidentinin sərəncamı, 3 sentyabr 2004-cü il, №377 // Azərbaycan Respublikasının Qanunvericilik Toplusu, 2004, № 9, maddə 696-697, s. 2506-2537.
7. "Məcburi auditin obyektı olan təsərrüfat subyektləri üzrə "Daxili audit haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun mərhələlərlə tətbiqi müddətləri"nin təsdiq edilməsi barədə. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarı, 5 oktyabr 2007-ci il, № 155 // Azərbaycan Respublikasının Qanunvericilik Toplusu, 2007, JNb 10, maddə 1015, s. 2075-2076.
8. "Şəffaflığın artırılması və korrupsiyaya qarşı mübarizə üzrə Milli Strategiyanın təsdiq edilməsi barədə" Azərbaycan Respublikası Prezidentinin sərəncamı, 28 iyul 2007-ci il, JN» 2292 // Azərbaycan Respublikasının Qanunvericilik Toplusu, 2007, JY2 7, maddə 728, s. 1985- 2015.

Monoqrafiyalar, elmi əsərlər, dərsliklər və dərs vəsaitləri

9. Abbasov İ.M. Audit / Dərslik. Bakı: Bakı Biznes Universiteti, 2013, s.441-442.
10. Abbasov İ.M. Auditin nəzarəti və praktiki problemləri. Bakı, "Elm", 1999.

11. Ataşov B.X., Novruzov N.A., İbrahimov E.Ə. Müəssisənin maliyyəsi. Aliməktəblər üçün dərslik. Bakı, 2009, 336 s.
12. Bağırov D., Həsənli M. Maliyyə. Dərs vəsaiti. Bakı, 2011.
13. Daxili audit. Ali məktəblər üçün dərs vəsaiti. Bakı: Nağıl Evi, 2008, s.6, 64.
14. Daxili audit. Novruzov Vahid və başqaları. Tədris-praktika vəsaiti. Bakı: Nağıl Evi, 2002, s.5.
15. Daxili audit: Qanunvericilik və normativ sənədlər. Bakı: "İqtisadiyyat və audit" jurnalının nəşri, 2007, s.9, 11-12.
16. Daxili audit: reallıqlar və perspektivlər // Beynəlxalq konfransın materialları/. Bakı: Nağıl Evi, 2012, s.8, 9,12,16.
17. Namazova Cəmilə, Kazımov Rahib. Praktiki audit. Bakı: 2012, s.118.
18. Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı: formalaşması və təkmilləşməsi problemləri. Bakı, "Elm", 2003.

Rus dilində

19. Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 464 с.
20. Белуха Н.Т. Аудит. М.: 2000, с. 17-18.
21. Богомолов А.М., Голошапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. - М.: «Экзамен», 2000, 192 с.
22. Воронина Л.И. Аудиторская деятельность. Основы организации. - М.: Эксмо, 2007.
23. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика. - М.: Омега-л, 2014, с.566.
24. Грищенко А. Организация внутреннего аудита // Аудит и налогообложение, 2007, № 2, с.37-41
25. Иванов О.Б., Лаврова Т.В. Классификация нарушений и рисков в системе внутреннего аудита и контроля хозяйствующего субъекта // ЭТАП: Экономическая теория, анализ, практика. 2011, №4.
26. Иванов О.Б., Лаврова Т.В. Роль внутреннего аудита в обеспечении эффективного функционирования системы управления рисками компании // Аудиторские ведомости, 2014, №10.
27. Иванов О.Б. Построение систем внутреннего аудита компании на основе внутрикорпоративных стандартов // Аудитор. 2013, № 11, с.30- 35.
28. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: Учеб.пособие/Под ред. С.И.Гайдаржи. - М.: Кнорус, 2007.

- 29.Макальская А.К.. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. - М.: Изд-во «Дело и сервис», 2001.
- 30.Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите: Учеб.пособие. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
- 31.Панкратова Л.А. Внутренний аудит в управлении организацией // Аудитор, 2012, № 6.
- 32.Панкратова Л.А. Формирование системы внутреннего аудита в холдинговых структурах // Аудитор, 2013, № 1, с.23-28.
- 33.Сонин А.М. Внутренний аудит в новой реальности. Изд-во «Аудитор», 2012, № 7, с.39-45.
- 34.Соколов Б.Н. Внутренний контроль и аудит // Аудит и налогообложение. 2008, № 12, с.31-37
- 35.Шепетова Д.Е. Внутренний аудит и конкурентоспособность предприятия // Аудиторские ведомости, 2010, №7, с.21.
- 36.Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. ИНФРА - М.: 2006, с.44
- 37.Юцковская И.Д. Задачи и функции внутреннего аудита в компаниях / И.Д.Юцковская, А.А.Косарева // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007, №12.

Rəsmi internet səhifələri

- 38.Association of Certified Fraud Examiners, www.acfe.com
- 39.Global Risk report 2014.Available at:<http://www.weforum.org/reports/global-risks-2014-report> (accessed 25 September 2014).
40. World Economic Forum, www.weforum.org

РЕЗЮМЕ

По мере расширения сферы деятельности субъекты национального предпринимательства, в целях повышения эффективности внутреннего контроля в субъектах предпринимательства Азербайджана создаются службы внутреннего аудита.

Внутренний аудит для Азербайджана является средством не только повышения эффективности организаций и повышения их эффективности, а также одним из важных элементов внутреннего корпоративного контроля и высокоэффективного корпоративного управления.

Средства управления, призванные помочь в решении таких задач, это контроль за финансово-хозяйственной деятельностью субъекта. Только внутренний контроль, в том числе один из его типов, внутренний аудит может предоставить информацию, которая позволяет просматривать расширенную информацию о деятельности организации, а также возможные факты, которые могут оказать негативное влияние на деятельность организации.

Одним из основных аспектов службы внутреннего аудита является его надлежащая координация с внешним аудитом. Эффективные взаимоотношения между этими двумя типами аудита обеспечивают основу для минимизации риска проверок. В этом случае следует учитывать, что во многих областях принципы интересов внутреннего аудита совпадают с интересами внешнего аудита, и в некоторых случаях результаты работы внутреннего аудитора могут играть ключевую роль в отчете внешнего аудитора.

SUMMARY

As the scope of the activities of national entrepreneurship expands, internal audit services are established in order to increase the effectiveness of internal control in the Azerbaijan entrepreneurship subjects.

Internal audit for Azerbaijan is not only a means of improving the activities of organizations and raising their efficiency, as well as one of the important elements of internal corporate control and highly efficient corporate governance system.

The intended means of governance to help in solving such tasks is the control over the financial and economic activity of the entity. Only internal controls, including one of its types, internal audit can provide with information that allows to preview the advanced information about the organization's activity, as well as possible facts that may have a negative impact on the organization's activity.

One of the main aspects of the internal audit service is its proper coordination with external audit. Establishment of effective mutual relationships between these two types of audit create the basis for minimizing the risk of audit controls carried out. In this case, it should be taken into account that in many areas, the principles of interests of internal audit coincides with the external audit interests, and in some cases, the outcome of the internal auditor's work can play a key role in the external auditor's report.