

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

Mehrəliyev Anar Nəcməddin oğlu

“Kommersiya strukturlarında auditin aparılmasının analitik prosedurları və onların təkmilləşdirilməsi problemləri” mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı : 060402 “Mühasibat uçotu və audit “

İxtisaslaşma : İstehsala sferasında mühasibat uçotu və audit

Elmi rəhbər :

prof. Hacıyev Fazil Şöhlət

Magistr proqramının rəhbəri :

dos. Salahov Ənvər Sadıq oğlu

Kafedra müdiri :

prof. Səbzəliyev Sifariz Mirzəxan

BAKİ - 2018

Mündəricat

Giriş	3
I fəsil. Müasir şəraitdə kommersiya strukturlarında analitik prosedurların nəzəri əsasları	9
1.1 Auditdə analitik prosedurların nəzəri əsasları	9
1.2 Analitik prosedurların növləri	17
1.3 Auditdə analitik proseslərin tənzimləyici normaları	23
II fəsil. İqtisadi islahatlar şəraitində auditdə analitik prosedurların müasir vəziyyəti və qiymətləndirilməsi	31
2.1 Auditin planlaşdırılmasında analitik prosedurların tətbiqi	31
2.2 maliyyə hesabatlarında analitik prosedurların istifadəsi metodu	34
2.3 Auditdə istifadə olunan analitik prosedurların müasir vəziyyətinin qiymətləndirilməsi	41
III fəsil. Müasir iqtisadi çağırışlar zəmnində auditdə analitik prosedurların təkmilləşdirilməsi problemləri	48
3.1 Auditdə analitik prosedurların səmərəliliyinin artırılması istiqamətləri	48
3.2 Audit təcrübəsində analitik prosedurların təkmilləşdirilməsi	56
Nəticə	77
Ədəbiyyat siyahısı	85

GİRİŞ

Azərbaycan iqtisadiyyatının bazar iqtisadiyyatına keçməsi, sahibkarlığın sürətli inkişafı, təşkilatların yeni təşkilatı – hüquqi formalarını, eləcə, müxtəlif mülkiyyət növlərinin formalaşması, ölkənin dünya birliyinə inteqrasiyasına icrada əsaslı dəyişikliklərin aparılmasına, auditin təşkili, metodologiyası və həyata tətbiqi sisteminin yenidən qurulmasına şərait yaratmışdır.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bu, eləcə başqa konkret təşkilatların işgüzar nüfuzu haqqında mötəbər məlumatlar yox idi, bilinmirdi ki, təşkilatların yeni kommersiya banklarının, birjaların, eləcə digər bazar strukturlarının mülkiyyətçiləri olmaq istəməməsi qanuna uyğundurmu, onun müdiriyyətinin təqdim etdiyi illik məlumatlar düzgündürmü, təşkilat yaşamaya qadirdirmi.

Başqa sözlə, təşkilatın iştirakçıları və bütün maraqlı ayrı – ayrı tərəflər təşkilatların maliyyə vəziyyəti, eləcə ödəmə qabiliyyəti barədə düzgün informasiya, cari və perspektiv illər üçün əsaslandırılmış rəylər almaqla təşəbbüslü idilər. Məhz bu şəraitdə ölkənin nəzarətinə alternativ olan bir təşkilatın- bazar iqtisadiyyatı infrastrukturunun ayrılmaz elementlərindən biri kimi, müstəqil auditin bərqərar edilməsinə çox böyük şərait yarandı.

Hazırkı şəraitdə audit iqtisadi-hüquqi maliyyə nəzarətinin daha yüksək pilləsidir, onun vəzifəsi nəinki yaranan mövcud iqtisadi münasibətləri vicdansız sahibkarlardan təmizləmək, həm də iqtisadiyyat sahəsində qanun pozuntularının qarşısını almaq, eləcə ictimai hüququ şüaranın daha da yaxşı səviyyədə formalaşdırmaqdır.

Auditor həm ölkənin, həm də bu və ya digər səbəblərə görə idarəetmə funksiyalarından qopmuş və buna görə təşkilatlarda işin vəziyyətinin real məzənnəsini hər zaman dəqiq təsvir etməyə, real, eləcə potensial mülkiyyətçilərin, həm də təşəbbüskar istifadəçilərin, digər qurumların xeyri üçün işləyir. Auditorun vəzifəsi mühasibat uçotu, eləcə hesabatda verilmiş informasiyaların, işlərin dürüst vəziyyətinə uyğunluq dərəcəsi səviyyəsindən əmlak kompleksi və onun təşkili elementləri haqqında təşkilatların iqtisadi potensialının qiymətləndirilməsi, eləcə ondan faktiki istifadə

dərəcəsi , təşkilatın inkişaf proqnozu haqqında real sübutlar əldə etmək yolu ilə bu işdə tərəflərə kömək etməkdir.

Qəbul olunmuş ayrı-ayrı hüquqi aktlarına uyğun olaraq, son dövrlər Azərbaycanda müstəqil audit nəzarəti şəbəkəsinin yaradılması, auditor kadrlarının hazırlanması, eləcə onların fəaliyyəti üçün lisenziyaların alınması, auditor üzrə vəzifələr, hüquq, eləcə məsuliyyətin tənzimlənməsi sahəsində böyük proses aparılmışdır.

Təşkilatlarda auditin təşkili, tənzimlənməsi, eləcə keçirilməsinin müxtəlif analitik prosedurlarının reqlamentləşdirməsində bəzi qanunverici aktları, eləcə normativ hüquqi sənədlərin qəbul olunmuş, peşəkar auditor kadrlarının hazırlanması sistemi əsaslandırılmış, onların ixtisasının artırılması prosesi nizama salınmışdır.

Hazırkı şəraitdə sivil maliyyə nəzarəti forması şəklində tanınan auditin Azərbaycanda formalaşması, eləcə ölkədə iqtisadi münasibətlərin bazar iqtisadiyyatı əsasında yenidən qurulması, eləcə azad sahibkarlığa geniş təkan verməsi üzrə müxtəlif tədbirlərin bəhrəsidir. Auditorlar Palatasının fəaliyyət göstərdiyi dövrlər ərzində auditor bazar infrastrukturunu şəkilndə layiq olduğu yeri tutmuş, müxtəlif nəzarətin sivil forması kimi təşkilatlar tərəfindən tanınmış, eləcə qəbul edilmişdir. Azərbaycan Respublikasının Prezidenti İlham Əliyevin qeyd etdiyi kimi,“ Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatı inkişaf etdikcə və onun dünya təsərrüfat sisteminə inteqrasiya gücləndikcə iqtisadi-maliyyə münasibətlərində şəffaflığın təmin olunmasında, iqtisadi cinayətkarlığa və korrupsiyaya qarşı mübarizədə auditin imkanlarından istifadə etmək zərurəti yaranır. Bunun üçün müstəqil maliyyə nəzarəti sahəsində mütərəqqi dünya təcrübəsini öyrənmək və milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla ölkəmizdə tətbiqini genişləndirmək çox vacibdir, çünki auditin sisteminin beynəlxalq təcrübə və standartlar əsasında təkmilləşdirilməsi ölkə iqtisadiyyatında maliyyə şəffaflığını , büdcə vəsaitlərindən təminatına uyğun istifadəni təmin etməklə, Azərbaycanın iqtisadi qüdrətinin möhkəmlənməsinə xidmət edir .“(9.s.20)

Ümumiyyətlə, audit ölkənin iqtisadi fəaliyyətində yeni bir hissədir. Ona görə də audit fəaliyyətinin öyrənilməsində analitik prosedurlardan səmərəli istifadə və onun mərhələlərini tətbiq etməklə təşkilatların, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin

müqayisəli şəkildə , eyni zamanda normativlərə, fəaliyyətdə olan standartlara əsaslanmaqla öyrənilməsi bir zərurətdir. Ona görə ki, mahiyyət etibarı ilə analitik prosedurlar hər zaman təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətini xarakterizə edir. Belə ki, müasir şəraitdə auditor analitik prosedurların auditor planlaşdırma eləcə nəticə mərhələlərində tətbiq edilməsi nəzərdə tutulur. Bu baxımdan analitik planlaşdırma zamanı analitik prosedurla planlaşdırma istiqamətində analitik prosedurların tədqiqi müştəri – sahibkarın fəaliyyətinin başa düşülməsinə, vacib risk sahələrinin aşkara çıxarılmasına imkan verir. Analitik prosedurlardan istifadə bu zaman, auditor əvvəldən məlum olmayan təşkilat – sahibkarın fəaliyyət xüsusiyyətlərinin, vaxt çərçivələrinin və həcmnin müəyyən edilməsində kömək edə bilər.

Müasir şəraitdə təşkilat və təsərrüfat subyektlərində analitik prosedurların istifadə metodu öz müxtəlifliyi ilə fərqlənir. Belə ki, təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin çoxsahəli fəaliyyətinin kompleks öyrənilməsində maliyyə hesabatlarından geniş istifadə olunur. Belə ki, təşkilatın maliyyə hesabatlarının mütləq və nisbi göstəricilərinin hesablanması metodikası və onların əsasında hesablanmış əmsalların analitik müqayisə edilməsi analitik prosedurların metodunu xarakterizə edir. Buna görə də müəssisə təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatlarının əsası olan mənfəət və zərərləri haqqında hesabatının göstəricilərinin araşdırılıb və dəqiqləşdirilməsində maliyyə nəticələrindən istifadə etmək məqsədəuyğundur. Maliyyə nəticələri aktivlərlə bərabər mühasibat hesabatında daha səhv təhrif olunan göstəricilərdən biri hesab olunur. Onların düzgünlüyünün təsərrüfat subyektləri və onun bölmələri arasında müqavilələrin iqtisadi təhlili eləcə digər analitik prosedurların köməyi ilə tətbiq olunmasına zəruridir.

Problemin öyrənmə səviyyəsi. Strateji yol xəritəsinin tətbiqi şəraitində kommersiya strukturlarında və təsərrüfat subyektlərində auditin aparılmasının analitik prosedurları və onların təkmilləşdirilməsi problemlərinə dair nəşrlər günün tələbləri səviyyəsində deyildir.

Əsaslı iqtisadi ədəbiyyatlarda və ciddi araşdırılan tədqiqat işlərində bazar iqtisadiyyatının prinsiplərinə uyğun olaraq kommersiya təşkilatlarında auditin həyata keçirilməsində analitik prosedurlar və onların təkmilləşdirilməsi problemləri müxtəlif aspektlər üzrə nəzərdən keçirilmişdir.

Göstərilən problemlər üzrə respublikanın iqtisadçı alimləri – V.T. Novruzov, S.M.Səbzəliyev, F.Ş.Hacıyev, İ.M.Abbasov, S.M.Yaqubov, C.B.Namazova, S.M.Qasimov, R.B.Əliyev, H.İ.Namazəliyev, D.A.Bağirov, İ.M.Mahmudov və digərlərinin , eləcə də xarici ölkələrin iqtisadçı alimləri Я.В.Соколов, А.Д.Шерemet, А.Ф.Аксененко, С.О.Щохин, А.Н.Романов və başqalarının nəzəri və metodiki müxtəlif istiqamətli fikirlərinə istinad edilmişdir.

Lakin bununla yanaşı olaraq, müasir şəraitdə dərs vəsaitində kommersiya strukturlarında auditin aparılmasının analitik prosedurları və onların təkmilləşdirilməsi problemləri geniş şəkildə işıqlandırılmışdır.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Müasir şəraitdə kommersiya strukturlarında auditin aparılmasının analitik prosedurları və onların təkmilləşdirilməsi dissertasiyanın əsas məqsədini təşkil edir. Həmin məqsədə çatmaq üçün dərs vəsaitində aşağıdakı vəzifələr kompleks şəkildə müəyyən olunmuş və həll edilmişdir :

- Ölkə və xarici təcrübənin ümumiləşdirilməsi əsasında analitik prosedurların mahiyyətinin və rolunun müəyyən edilməsi ;

- Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditdə istifadə olunan analitik prosedurların nəzəri, təcrübəvi və metodoloji əsaslarının işlənilib hazırlanması ;

- Auditor yoxlamalarının həyata keçirilməsi ilə analitik prosedurların tətbiqi mexanizminin qarşılıqlı vasitələrinin müəyyən olunması ;

- Analitik proseslərin təşkili prosesinin və onun idarə edilməsinin konkret alqoritmlərinin əsaslandırılması ;

- Auditor yoxlamaları vaxtı analitik prosedurların istifadə edilməsi qanunçuluğun işlənilib hazırlanması ;

- Auditdə istifadə olunan analitik prosedurların müasir vəziyyətinin qiymətləndirilməsi ;

- Auditdə analitik prosedurların səmərəliliyinin artırılması yolları ;

- Kommersiya strukturlarında auditin aparılmasının analitik prosedurları və onların təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər hazırlamaq .

Tədqiqatın predmetini auditor yoxlamalarının aparılması vaxtı auditor və müştərilər arasında yaşanan iqtisadi münasibətlər sistemi eləcə auditdə həyata keçirilən analitik prosedurların nəzəri, metodoloji, eləcə konseptual əsaslar təşkil edir.

Tədqiqatın obyektini kimi milli iqtisadiyyatın əsas sahələrindən biri olan kommersiya strukturları seçilmişdir. Tədqiqat vaxtı kommersiya təşkilatlarının maliyyə (mühasibat) hesabatlarının informasiyalarından geniş istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi analitik prosedurlardan istifadə edilməsi auditor yoxlamalarının aparılması üsullarının təkmilləşdirilməsi ilə bağlı tam praktiki məsələlərin qoyuluşu, eyni zamanda nəzəri cəhətdən əsaslandırılması, eləcə həll edilməsindən ibarətdir. Fikrimizcə, magistr dissertasiyasının elmi yenilik sayıla biləcək aşağıdakı nəticələri əldə edilmişdir :

- Təklif olunan üsulların tətbiqinə və işlərin dəqiq araşdırılmasının yüksəldilməsinə, auditor “ Qiymət- rəqabət”nisbətini yaxşılaşdırmaqda şərait yaratmaqla auditor prosedurları əsaslandırılmışdır ;

- Respublika və xarici ölkələrin təcrübəsinin ümumiləşdirilməsi əsasında analitik prosedurların metodoloji aspektlərinin həyata keçirilməsi əsaslandırılmışdır ;

- Xaricdə və respublikada işlənilib hazırlanmış üsulların tənqidi iqtisadi təhlil nəticəsində “ Analitik prosedurlar “ məqsədi və məzmunu dəqiqləşdirilmişdir ;

- Analitik prosedurların yönələri müəyyənləşdirilmiş və ölkənin audit praktikasında onlardan istifadə imkanları araşdırılmışdır ;

- Auditin planlaşdırılması və son istiqamətində analitik prosedurların həyata keçirilməsinin vacib şərtləri müəyyən edilmişdir ;

- Ölkədə auditor yoxlamalarının aparılması vaxtı istifadə olunan analitik prosedurların həyata keçirilməsi alqoritmləri işlənilib hazırlanmışdır ;

- Analitik prosedurlar zamanı xarici təcrübənin ümumiləşdirilməsi və həyata keçirilməsi imkanlarının araşdırılması auditorun “ Analitik prosedurların məqsədinin müəyyən olunması”, “Təhlil üsulunun və məlumat bazasının seçilməsi” , “Analitik qərarların icrası üçün meyarın müəyyən edilməsi” , “Yekunların ümumiləşdirilməsi” , “Nəticə qərarının qəbul edilməsi” əsasında fəaliyyət ardıcılığının müəyyən edilməsinə şərait yaradılmışdır ;

- Auditor yoxlamalarının planlaşdırma, eləcə son mərhələlər üçün vacib olan analitik prosedurların dürüst fəaliyyət göstərən təşkilatların audit prosesində tətbiqi variantı sifariş edilmiş və onlardan istifadənin effektivliyi nəzəri və təcrübəvi cəhətdən əsaslandırılmışdır.

Tədqiqatın nəzəri və paktiki əhəmiyyəti. Auditin eləcə maliyyə təhlilinin məsələlərinə həsr olunmuş respublika, eləcə xarici ölkə iqtisadçılarının əsaslı tədqiqatları, beynəlxalq audit standartları, milli mühasibat uçotu , vergitutma üzrə vacib normativ-hüquqi sənədlər və bir sıra digər sənədlər kommersiya strukturlarında analitik prosedurların aparılmasının və onların qiymətləndirilməsinin, eyni zamanda təkmilləşdirilməsi kommersiya təşkilatları üçün etibarlı və dürüst informasiyanı əldə etməyə imkan verəcəkdir. Ümumiyyətlə, bütün bunlar respublikada tətbiq olunan beynəlxalq audit standartlarının təkmilləşdirilməsinə şərait yarada bilər.

Magistr dissertasiyası. Girişdən , üç fəsildən, nəticədən, istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I fəsil. MÜASIR ŞƏRAİTDƏ KOMMERSIYA STRUKTURLARINDA ANALITİK PROSEDURLARIN NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1.Auditdə analitik prosedurların nəzəri əsasları

Analitik prosedurların xüsusiyyəti, məqsədi və tətbiqi, etibarlıq səviyyəsi və bunlarla əlaqədar digər məsələlər 520 sayılı “Analitik prosedurlar” beynəlxalq audit standartı ilə tənzimlənir. Bu beynəlxalq audit standartının məqsədi audit zamanı analitik prosedurların tətbiqi üzrə standartların müəyyən edilməsi və təlimatların verilməsindən ibarətdir.

Auditor müəssisə və onun mühitinin öyrənilməsi və auditin sonunda ümumi təhlil aparmaq məqsədilə riskin qiymətləndirilməsi prosedurları kimi analitik prosedurları tətbiq etməlidir. Analitik prosedurlar, eyni zamanda, subprosedurlar kimi tətbiq edilə bilər.

“Analitik prosedurlar” – maliyyə və qeyri-maliyyə məlumatları arasında məntiqli əlaqələrin öyrənilməsi yolu ilə maliyyə məlumatlarının qiymətləndirilməsidir. Analitik prosedurlar, həmçinin, digər mühüm məlumatlarla ziddiyyət təşkil edən və ya ehtimal olunan nəticələrdən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən əlaqələrin və müəyyən edilmiş dəyişikliklərin öyrənilməsini əhatə edir. (9.s.120)

Analitik prosedurlar – maliyyə eləcə qeyri – maliyyə göstəricilərinin öyrənilməsi eləcə müqayisəsi yolu ilə aralıq eləcə son nəticələrin qiymətləndirilməsi üsullarıdır. Auditor sübutlarının əldə edilməsi vaxtı həmin prosedurlardan istifadə olunur. Analitik prosedurlar auditor tərəfindən toplanmış informasiyaların təhlilini eləcə qiymətləndirilməsini, milli mühasibat uçotunda qeyri – adi eləcə ya düzgün olmayan təsərrüfat imkanı faktlarını, eləcə də səhvlərin və təhriflərin səbəblərini müəyyən etmək vasitəsi ilə mühüm maliyyə eləcə iqtisadi göstəricilərin tədqiq edilməsini vacib etdirir.

Analitik prosedurları yerinə yetirərkən çoxsaylı metodlardan – sadə müqayisədən , statistik üsullardan istifadə əsasında aparılan kompleks iqtisadi təhlil üsulundan istifadə oluna bilər.

Keçmiş və gələcək vəziyyətlərin əlaqəli şəkildə qiymətləndirilməsi auditor tərəfindən vacib auditor prosedurları kontekstində tədqiq edilir. Onların mahiyyəti, eləcə standart vəziyyətlərə əlavə olunması kimi auditor fəaliyyəti haqqında “Analitik prosedurlar” adlı 048/066 № 11 qayda ilə (standartlarla) tənzimlənir. Analitik prosedurlar konsolidə edilmiş milli mühasibat (maliyyə) hesabatlarına, struktur sahələr üzrə, onların filialları, eyni zamanda maliyyə informasiyalarının konkret instrumentləri üzrə tətbiq edilə bilər. Bu qaydaya (standarta) müvafiq olaraq, “auditin gedişində analitik prosedurları həyata keçirən zaman auditor, öz sərəncamında olan digər məlumatlarla müvafiqliyi və qanunauyğunluqları, yaxud onlardan mümkün yayınmanın səbəblərini təhlil edir”. (9.s.127)

Analitik prosedurlar təşkilatın maliyyə informasiyasının, onların instrumentləri arasında qarşılıqlı əlaqələrin (məsələn, real satışın həcmi və ümumi mənfəət, maliyyə eləcə qeyri – maliyyə xarakterli məlumat arasında) tədqiq edilməsini və müqayisəsini səciyyələndirir.

Auditor analitik prosedurların məzmununu başa düşməlidir. Ona görə ki, başdanbaşa sənədli yoxlama ilə üzləşmədə analitik prosedurlar daha tez eləcə ucuz başa gəlir. Auditor tərəfindən analitik prosedurların, üsulların və onların tətbiqi dairəsinin əsaslandırılması auditorun təcrübəsi ilə müəyyənləşdirilir.

Analitik prosedurlar başqa auditor prosedurlarının xarakterizənin, vaxtının eləcə həcmnin tənzimlənməsi vaxtı auditora kömək məqsədi ilə istifadə edilməlidir. Milli Mühasibat hesabatının mühüm mövqələrinə əsasən aşkar etməmək riskinin azaldılması imkanındır. Testlərlə müqayisədə təsdiqləyici prosedurları icra etmək daha səmərəlidir. Analitik prosedurlar uçotun tamlığının araşdırılması üçün istifadə olunur. Əsas analitik nisbətlər tez tətbiq edilməlidir. Belə təhlil əsasında təşkilatda çoxsaylı dövrlər ərzində həmin nisbətlərin kənarlaşma meyli müəyyən oluna bilər.

Auditor tərəfindən analitik prosedurların, bunların tətbiqi üsullarının seçilməsi auditorun peşə təcrübəsi ilə səmərəli müəyyən olunur. Tənzimlənmə mərhələsində auditor prosedurları təşkilatların fəaliyyətinin başa düşülməsi eləcə potensial risk sahəsinin müəyyən olunmasında auditora kömək göstərir. Auditin tənzimlənməsi prosesində analitik prosedurların icrası sifarişçinin biznesi ilə əlaqədar auditorun

məlumatlı olmadığı aspektləri göstərməyə , digər auditor prosedurlarının xüsusiyyətinin , aparılma zamanının müəyyən edilməsində şərait yaradır.

Auditin tənzimlənməsi zamanı analitik prosedurlar maliyyə eləcə qeyri – maliyyə informasiyalarına (məsələn , real satışın həcmi, bazar üçün məkan və realizə olunmuş malların həcmi arasında əlaqə) əsaslanır. Bu istiqamətdə düzgün təşkil edilmiş əvvəlcədən müşahidə auditora sifarişçinin fəaliyyəti ilə bağlı daha geniş tanış olmağa imkan verir. Nəzarətin digər vasitələri ilə əlaqələndirildikdə analitik prosedurlar dürüst auditor məlumatlarını əldə etməyə imkan verir.

Analitik prosedurların növləri, davamiyyəti eləcə həcmi daxili nəzarət sisteminin az səmərəliliyi riskinin, auditor riskinin eləcə aşkar etməmək riskinin qiymətləndirilməsi şəraiti ilə birbaşa bağlıdır. Göstəricilər arasında əlaqənin mövcudluğu eləcə onların həyata keçirilməsi uçot sistemi ilə işlənən informasiyaların tamlığı, dürüstlüyü, həqiqiliyi eləcə qanuniliyi ilə bağlı auditor məlumatlarını formalaşdırır.

Auditor auditin zəruri reallığını təmin etmək üçün vacib prosedurlardan istifadə edilməsini müəyyənləşdirməklə suallara cavab almalıdır : hansı informasiyalar şübhə doğurur eləcə uçot sistemində sifarişçinin maliyyə formalarının tərtib edilməsi üsullarını şərtləndirən hansı səhvlər eləcə pozuntular mümkündür.

Auditor analitik prosedurların icrası üçün zəruri olan məlumatların əldə olunması və onların reallığına əmin olmalıdır. O, analitik prosedurlardan analitik məlumatlar mənbəyi kimi istifadə ola bilər. Lakin bu zaman göstərilən amillər nəzərdən keçirilməlidir :

- Analitik prosedurların obyektivliyi eləcə onların yekunlarına etimadın dərəcəsi ;
- Təşkilatın xüsusiyyətləri eləcə məlumatların parçalanması səviyyəsi ;
- Maliyyə məlumatlarının əldə olunması etimadları ;
- əldə olunması əsas olan məlumatın rəqabəti ;
- məlumatların müqayisəliliyi .

Hazırkı şəraitdə analitik prosedurların növləri, dözümlüyü eləcə həcmi daxili nəzarət sisteminin effektiv olmaması riskinin qiymətləndirilməsindən eləcə auditor riskinin, hər vaxtda aşkar etməmək riskinin iqtisadi əhəmiyyətliliyindən birbaşa asılıdır. Analitik prosedurların tətbiqi informasiyalar arasında əlaqələrin mövcudluğu eləcə

tədqiq edilməsi uçot sistemində müxtəlif informasiyanın tamlığı, dürüstlüyü, həqiqiliyi eləcə qanuniliyi ilə bağlı auditor faktlarını təmin edir.

Auditor konkret mühasibat forması üzrə əminliyin əldə olunması metodu haqqında qərar qəbul edərkən bilməliyik ki, auditor yoxlamalarının müxtəlif prosedurları kimi analitik prosedurlarla yanaşı eyni zamanda başqa mühasibat sənədlərinə aidiyyəti ola bilər.

Auditor auditin son mərhələsində - ümumilikdə mühasibat hesabatlarının analitik prosedurlarını mahiyyətinin sifarişçinin biznesinin xarakterinə mütənasibliyi haqda tam nəticə formalaşdırdıqda icra edilməlidir. Belə prosedurların köməkliyi ilə əldə edilmiş nəticələr mühasibat (maliyyə) hesabatlarının müxtəlif hissələri və ya instrumentlərin audit zamanı formalaşdırılmış yekunlarının təsdiq edilməsi üçün nəzərdən keçirilmişdir və bütövlükdə mühasibat (maliyyə) hesabatlarının reallığı haqda son nəticəyə gəlməyə rəvac verir .

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurların nəzəri əsasları araşdırılarkən qeyd olunan göstəricilər əsasında onların xüsusiyyətlərini və çox vacib olan məqsədlərinin araşdırılması günün tələbləri səviyyəsindən irəli gəlir. Belə ki, analitik prosedurlara təşkilatın maliyyə informasiyaların aşağıdakı parametrlərlə müqayisə edilməsinə daxildir :

- Əvvəlki illərlə müqayisə oluna bilən informasiyaları ilə;
- Təşkilatın büdcəsi eləcə proqnozları kimi gözlənilən, eyni zamanda amortizasiyanın müəyyən olunması kimi auditor tərəfindən gözlənilən yekunu ilə;
- Təşkilatın normal debitor borclarının real satışa olan nisbətinin eyni zamanda istehsal sahəsinin və ya müxtəlif istehsal sahəsində fəaliyyət göstərən təşkilatların orta göstəricisi ilə.

Bunları nəzərə almaqla, analitik prosedurlara göstərilən əlaqələrin iqtisadi təhlili də daxildir:

- Ümumi gəlirin faizi kimi informasiyaların tərkib hissələri ilə təşkilatın təcrübəsinə əsaslanan ehtimal edilən maliyyə informasiyaların tərkib hissələri;

•İşçi qüvvəsinə çəkilən məsrəflər kimi həm maliyyə, eyni zamanda qeyri – maliyyə xüsusiyyətli informasiyalar arasındakı əlaqə.

Qeyd olunan audit prosedurlarının icrası vaxtı müxtəlif üsullar tətbiq edilə bilər.Bura sadə müqayisələrdən tutmuş axırıncı statistik texnologiyadan istifadə edən çox mürəkkəb təhlillərədək olan üsullar daxildir. Analitik prosedurlar konsolidə olunmuş maliyyə hesabatlarında, struktur sahələrinin maliyyə hesabatlarında və maliyyə informasiyalarının tərkib hissələrində həyata keçirilə bilər. Audit prosedurlarının, metodlarının eləcə tətbiq səviyyələrinin auditor tərəfindən götürülməsi peşəkar təşkilatlardan asılıdır.

Hazırkı şəraitdə analitik prosedurlar göstərilən məqsədlər üçün istifadə edilə bilər:

- Riskin qiymətləndirilməsi prosedurları kimi – təşkilatın və onun şəraitinin öyrənilməsində;
- Subprosedurlar kimi –təsdiqləmə vəziyyətində əhəmiyyətli səhvlər riskini vacib qədər azaltmaq məqsədilə onların icrası daha effektiv hesab edildikdə;
- Auditin sonunda milli maliyyə hesabatlarının bütövlükdə təzədən qiymətləndirilməsində.

Azad bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurların nəzəri əsaslarının öyrənilməsində analitik prosedurlar riskinin qiymətləndirilməsi prosedurları həmişə diqqət mərkəzində olubdur. Ona görə ki, auditor təşkilatın və onun mühitinin araşdırılmasında riskin qiymətləndirilməsi prosedurları vasitəsilə analitik prosedurları həyata keçirilməlidir.Analitik prosedurların həyata keçirilməsi auditorun məlumatsız olduğu eləcə gələcək audit prosedurlarının xüsusiyyəti, vaxtı və həcmnin müəyyən olunması üçün əhəmiyyətli nöqsanlar riskinin qiymətləndirilməsinə imkan verən təşkilatın aspektlərini göstərə bilər.

Riskin qiymətləndirilməsi prosedurları kimi həyata keçirilən analitik prosedurlarda həm maliyyə, eyni zamanda qeyri–maliyyə xüsusiyyətli informasiyalardan istifadə edilir .

Müasir şəraitdə kommersiya strukturlarında analitik prosedurların nəzəri problemləri araşdırılarkən analitik prosedurların subprosedurları kimi onların vacibliyi də qeyd olunur. Ona görə ki, auditor qiymətləndirmə səviyyəsində əhəmiyyətli

nöqsanlar riskinin qiymətləndirilməsinə adekvat olaraq, subprosedurları planlaşdırır eləcə həyata keçirir. Qiymətləndirmə səviyyəsində auditorun tədqiq edildiyi subprosedurlar geniş testdən, subanalitik prosedurlardan eləcə ya hər ikisinin kombinasiyasından asılı ola bilər. Vacib audit məqsədinə nail olmaq geniş audit prosedurundan istifadə olunması haqqında qərar qəbul olunması qiymətləndirmə səviyyəsində qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli nöqsanlar riskini qəbul edilə bilən zaman aşağı səviyyəyə salmaq eyni zamanda nəzərdə tutulan vacib audit prosedurlarının effektivinə dair auditorun mühakiməsinə əsaslanır.

Auditor, eyni zamanda, subanalitik prosedurların tətbiq edilməsi eləcə təşkilat tərəfindən icra edilən bu vacib prosedurların nəticələri barədə zəruri edilən informasiyanın mümkünlüyü və etibarlılığına dair təşkilata sorğu verir. Təşkilat tərəfindən hazırlanan analitik informasiyadan istifadə etmək o halda müvafiq hesab edilir ki, auditor bu informasiyanın lazımı qaydada hazırlandığına əmin olsun.

Analitik prosedurları subprosedurlar kimi tənzimləndikdə və tətbiq edildikdə, auditor vacib amilləri nəzərə almalıdır, eyni zamanda:

- subanalitik prosedurlardan icrasının məqsədəmüvafiqliyi;
- kənar və ya daxili edilməsindən asılı olmayaraq, qeydə alınan miqdardan və proqnozlardan törəyən informasiyaların etibarlılığı;
- etibarlılığın arzu olunan vəziyyətində proqnozların əhəmiyyətli səhvi təyin olunması dəqiqliyi;
- qeydə alınan miqdarlarla qəbul edilən rəqabət arasında fərq məbləği.

Hazırkı şəraitdə subanalitik prosedurlar, ümumilikdə, il ərzində proqnozlaşdırıla bilən iri – məbləğ əməliyyatlarda daha çox tətbiq ola bilər. Subanalitik prosedurların tətbiqi cari eləcə davam edən informasiyalar arasında əlaqələrə əsaslanır. Göstərilən əlaqələrin mövcudluğu təşkilatın informasiya sistemində hazırlanan məlumatda eyni zamanda əməliyyatların tamlığı, dəqiqliyi eləcə baş verməsi vaxtında audit sübutunu təmin edir.

Təsdiq etmələ üzrə subanalitik prosedurların münasibliyi vəziyyətini müəyyənləşdirərkən auditor göstərilən qeyd edilən problemləri nəzərə alır:

- Əhəmiyyətli səhvlər riskinin qiymətləndirilməsi. Subanalitik prosedurların vacibliyini müəyyənləşdirərkən auditor təşkilatın və onun mühitinin öyrənilməsini, mahiyyətliliyi və təsdiqetmələrdə səhvlər olması inamını və xüsusiyyətini nəzərə alır;

- Eyni təsdiqetmə istiqamətində təfərrüatlı yoxlama.Subanalitik prosedurlar eyni təsdiq olmalar üzrə təfərrüatlı yoxlama araşdırıldıqda müvafiq hesab edilə bilər.

Müasir iqtisadi çağırışlar zəmnində analitik prosedurların geniş öyrənilməsi bir şəraitdə məlumatların etibarlı olması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bu bir növü məlumatın etibarlılığına onun mənbəyi eləcə xüsusiyyəti təsir göstərir eləcə əldə edildiyi şəraitdən asılıdır. Subanalitik prosedurların tənzimlənməsi məqsədilə məlumatın etibarlılığının müəyyən olunmasında auditor göstərilən problemləri nəzərə alır:

- Əldə edilə bilən informasiyanın mənbəyi;
- Əldə edilə bilən informasiyanın müqayisə edilə bilməsi;
- Əldə edilə bilən informasiyanın xüsusiyyəti və müvafiqliyi;
- Informasiyanın hazırlanması üzərində nəzarət.

Auditor subanalitik prosedurların həyata keçirilməsi özünün tərəfindən istifadə edilən eləcə təşkilat tərəfindən məlumatın hazırlanmasında nəzarətlə əlaqəli keçirilən testləri nəzərə alır. Göstərilən nəzarət vasitələri effektiv hesab edildikdə, auditor informasiyanın etibarlılığına və bu nəticədən subanalitik prosedurların yekunlarına daha çox inanır. Qeyri – maliyyə xüsusiyyətli informasiyalar üzərində nəzarət vasitələri çox vaxt nəzarətlə bağlı keçirilən müxtəlif testlərlə birlikdə yoxlanıla bilər.

Etibarlılığın arzu olunan vəziyyətində proqnozların əhəmiyyətli səhvi təyin olmaqla dəqiq olmasını qiymətləndirərkən auditor əsas amilləri nəzərə alır:

- subanalitik prosedurların ehtimal edilən yekunlarını gözlənilən dəqiqliyi;
- informasiyanın kiçik hissələrə bölünə bilmə səviyyəsi;
- həm maliyyə, eyni zamanda qeyri – maliyyə xüsusiyyətli informasiyanın əldə edilə bilməsi.

Hazırkı şəraitdə subanalitik prosedurları planlaşdırarkən eləcə həyata keçirərkən auditor axırda yaranan və əlavə araşdırma zamanı qəbul edilə bilən miqdar fərqi nəzərə alır. Bu müəhazirəyə, ilk əvvəl, vacibliyin arzu edilən səviyyəsi ilə səmərəlilik və

ardıcılıq təsir göstərir. Həmin məbləğin müəyyən edilməsinə vacib mühasibat hesabatlarında, əməliyyat növlərində eləcə ya açıqlamalarda səhvlərin qəbul olunmayan məbləğdə toplanma bilməsi mümkünlüyünün vacibliyi daxildir. Auditor əhəmiyyətli səhvlər riski dərinləşdikcə sonradan əlavə araşdırma tələb olunmadan qəbul edilən məbləğ fərqini dəyişdirilərək, əminliyin arzu edilən vəziyyətini artırır.

Auditor aralıq tarixdə subprosedurları tədqiqi eləcə sonrakı dövrdə subanalitik prosedurları tədqiqi tənzimlənsə, o, yuxarıda bəhs edilən problemlərin qalan müddət üzrə müvafiq əhəmiyyətə malik olan audit sübutu əldə etmək fəaliyyətinə necə təsir etdiyini nəzərdə saxlayır. Bu xüsusi əməliyyat növləri ilə milli mühasibat hesabatlarının dövrün axırına olan qalıqlarının miqdarı, nisbi əhəmiyyəti eləcə tərkibinə görə proqnozlaşdırılması daxildir.

Müasir şəraitdə auditor bütövlükdə milli maliyyə hesabatlarının təşkilat haqqında biliyinə uyğun olduğunu nəzərə almaq üçün audit zamanı eləcə ya auditin sonuna yaxın bütöv icmal üzrə analitik prosedurları həyata keçirilməlidir. Göstərilən audit prosedurlarının nəticələrindən əldə edilən yekunlar fərdi komponentlərin eləcə ya maliyyə hesabatlarının tərkib bölmələrin audit zamanı formalaşan yekunların reallaşması eləcə maliyyə hesabatlarının dəqiqliyinə dair bütöv yekunun əldə edilməsi üçün nəzərdə saxlayır. Həmçinin, onlar əvvəlcə müəyyən olunmayan əhəmiyyətli səhvlər riskini aşkar ola bilər. Belə hallarda auditor bütün eləcə ya müəyyən növ əməliyyat çeşidləri, balans hesabları və ya araşdırmalar və əlaqədar elementlər üzrə qiymətləndirilmiş risklərin nəzərə reallaşmasına əsaslanan tənzimlənən audit prosedurlarını təzədən qiymətləndirməli olacaqdır.

Hazırkı şəraitdə nəzəri məsələlər kimi analitik prosedurlarda qeyri-adi problemlərin araşdırılması özünün xüsusiyyətləri ilə fərqlənir. Bu istiqamətdə Aanalitik prosedurlar digər əlaqədar informasiyaya uyğun olmayan və ya alınan məbləğlərdən kənarlaşan əhəmiyyətli dəyişikliyi müəyyən edərsə, auditor təhlil aparmalı eləcə müvafiq izahatlar və reallaşdırıcı audit sübutu əldə etməlidir.

Qeyri – adi dəyişikliyin və əlaqələrin aşkar edilməsi, bir qayda olaraq, rəhbərliyə sorğu verilməsi ilə başlayaraq, aşağıdakılarla tamamlanır :

- təşkilatın cavablarının əsaslandırılması, misal üçün, auditor tərəfindən təşkilatın öyrənilməsi eləcə auditin gedişində əldə edilən müxtəlif audit sübutunun müqayisə edilməsi vasitəsi ilə ;

- təşkilat izahat verə bilməyə eləcə verilən izahat tələbləri qane etməzsə, həmin sorğunun yekunlarına əsaslanan müxtəlif auditor prosedurlarının həyata keçirilməsinə ehtiyacın olmasının nəzərə alınması.

1.2. Analitik prosedurların növləri

Azad bazar iqtisadiyyatı şəraitində təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin təmsalında analitik prosedurlar dedikdə milli mühasibat uçotunda real olmayaraq və təhrifin əks etdirilən maliyyə təsərrüfat imkanlarının həqiqətini aşkar etmək, habelə bu cür təhrifləri və yanlışlıqları aşkar etmək üçün müxtəlif auditorlar vasitəilə əldə edilən məlumatların iqtisadi təhlili və audit qiymətləndirilməsi , araşdırılan təsərrüfat subyektlərdə çox vacib maliyyə və iqtisadi parametrlərin həyata keçirilməsi prosesi başa düşülür.

Audit prosesində analitik proseslər aşağıdakı növləri ilə xarakterizə olunur :

1. Göstəricilərin qarşılıqlı əlaqələrinin iqtisadi təhlili yəni, :

- müşəri – təşkilatın təcrübəsinə müvafiq, proqnozlaşdırılan nümunəyə müvafiq olması inam edilən informasiya elementləri, yəni sintetik registrlərin eləcə mühasibat hesabatlarının müxtəlif formalarının vəziyyəti haqqında informasiyalar arasında ;

- maliyyə informasiyaları ilə eyni zamanda qeyri – maliyyə xarakterli informasiyalar arasında.

2. Faktiki informasiyaların ötən illər üzrə müqayisəyə gələn informasiyalarla müqayisə olunması (balans yekunu, ayrı – ayrı elementlər, ötən illər üzrə mövcud əmsalların iqtisadi təhlili).

Hazırkı şəraitdə bu müqayisə vaxtı əldə olunan yekunlar yalnız o zaman ədalətli sayıla bilər ki, həmin dövrün vaxtı təşkilatda maliyyə və digər cəhətdən vacib dəyişikliklər baş verməmiş olsun. Məsələn, maliyyə dəyişikliklərinə yoxlanılan təsərrüfat subyektlərində istehsalın əhəmiyyətli dərəcədə dəqiqləşdirilməsi ilə

nəticələnən investisiya qoyuluşunu eləcə nəticə etibarı ilə , nəticələrin müvafiq dinamikasını aid etmək lazımdır.

Maliyyə dəyişikliklərinə aid edilir. Məsələn , təsərrüfat subyektlərinə investisiya qoyulub eləcə bu vəsaitlərin köməyi ilə , eyni zamanda şəxsi vəsaitləri hesabına təşkilat törəmə təsərrüfat subyektləri açır.

3. Faktiki informasiyaların, müştəri – təşkilatın fəaliyyətinin gözlənilən yekunları ilə (misal üçün, proqnozlarla, smetalarla, eləcə də ekspert rəyi ilə) müqayisə olunması.

Bu vəzifəyə səciyyəvi məqamların araşdırılması üçün iki inam mövcuddur : birincisi – planların qeyri – real formada tərtib olunmasından, ikincisi isə həqiqi informasiyaların planlaşdırılan məlumatlarla uzlaşdırılmasından ibarətdir.

Bu şərtlər əsasında, auditorun bu cür analitik prosedurlara nə səviyyədə əsaslanma bilməsi, müştəri – sahibkarın planlarının tərtib olunması prosedurlarının qənaətlənmədən asılıdır :

- əgər mövcud smeta tərtib olunarkən ümumi amillərin nəzərə alınmasına xüsusi fikir verilərsə ;

- əgər praktikada müştəri – təşkilatın planlarının mümkün qədər dəqiq olması qərarlaşdırılırsa eləcə auditorun smeta ilə müqayisə yekununda əldə etdiyi auditor sübutları çox etibarlı olarsa.

Auditor proqnozlaşdırılmış parametrlərdən müqayisə bazası qismində istifadə olması məqsədi ilə həmin parametrləri müstəqil formada hesablayarkən öz mülahizələrini, seçilmiş parametrlərin dinamikasına eləcə mövcud tendensiyalara əsaslanaraq qurmalıdır.

4. Faktiki informasiyaların, müştəri – təşkilatın özü tərəfindən müəyyən olunan, yaxud qanunvericiliklə müəyyən olunan normativ informasiyalarla müqayisə olunması. Nisbi parametrlərin ölçülərini və dinamikasını iqtisadi təhlil edərkən auditor, nisbi parametrlərin müqayisəsinin mütləq ölçülərin müqayisəsinə əsasən daha nümunəvi olduğu qeyd edilməlidir.

Belə ki, əsas vəsaitlərinin dəyərinin zaman çərçivələrində baş verən kənarlaşmanı amortizasiya verimi ilə müqayisə etmək olar, lakin ikinci göstəricinin

birinciye bölünməsi artım tempini, yəni zaman cəhətdən kifayət qədər mövcud olan amortizasiya veriminin payını nəzərə almaq daha düzgündür.

5. İnformasiyaların analitik təşkilatlara dair eləcə ümumilikdə sahə üzrə informasiyalarla müqayisə olunması (misal üçün, sahibkarın satışdan əldə etdiyi mənfəətlərin debitor borcunun nisbətinin, qalıq sahə göstəriciləri ilə , eyni zamanda əsas iqtisadi sahədə fəaliyyət göstərən, oxşar meyar üzrə təsərrüfat subyektlərinin göstəriciləri ilə müqayisə olunması) .

İstehsal xüsusiyyətləri, sahibkarların formalarında fərqlər, müxtəlif sahədə fəaliyyət göstərən sahibkarların eyni coğrafi məkandə eləcə təşkilatda yerləşməsi səbəbindən, auditin əsas məqsədləri üzrə auditor sübutları tamında bu cür müqayisələrin səmərəsi məhduddur.

Lakin bəzi hallarda əsas müqayisələr son dərəcə səmərəli də ola bilər :

- milli mühasibat hesabatlarının bütöv icmalında ;
- auditorun fikrinin izah olunmaz yayınlarda əsas olduğu ümumi sahələrə yönəldiyi audit tənzimlənmə mərhələsində.

6. Trendlərin iqtisadi təhlili (milli mühasibat hesabatlarındakı informasiyalarda zaman müddətindəki dəyişikliklərin iqtisadi təhlili).

7. Vaxt kənarlaşmasına əsaslanan çox sadə reqressiyadan istifadə, yəni 2016-cı il üzrə informasiyalar = 2014 – 2015 – ci illərin reqressiyası .

8. Hesablar arasındakı məntiqli qarşılıqlı asılıqdan istifadə etməklə modelin tətbiq edilməsi , yəni satılan məhsulların proqnozlaşdırılan maya dəyəri, planlı mənfəətlə müqayisədə , faktiki ümumi mənfəətinin artım templəri haqqında informasiyalar əsasında müəyyən olunur.

9. Qeyri – adi yayınlarda eləcə onların nəticələrinin araşdırılması. Burada əsasən ciddi xarakter daşıyan yayınlarda nəzərə alınır. Təsir göstərmiş səbəblər analitik vasitə ilə yox, müfəssəl yoxlama üsulu ilə həyata keçirilir. Mühasibat hesabatlarının düzgünlüyünə eləcə dəqiqliyinə bu cür yayınlarda təsir vəziyyətinin müəyyən olunması nəticə tədqiqat qismində çıxış edir.

10. Konkret araşdırma tarixində, əldə olunmuş likvidlik və mənfəətlik əmsallar əsasında aparılmış iqtisadi təhlilin yekunlarının qiymətləndirilməsi. İqtisadi təhlilin

yekunları ayrı – ayrılıqda yox, təsərrüfat subyektlərinin sahibkarlıq fəaliyyətinin xüsusiyyətləri, müxtəlif auditor prosedurlarının yekunları, bölünməz risk amilləri kimi başqa amillərlə qarşılıqlı əlaqədə nəzərə alınmalıdır.

Əldə olunmuş sübutların inamlılıq səviyyəsi eləcə icra mürəkkəbliyi nöqtəyi – nəzərindən aşağıdakı analitik prosedurla ayrı-ayrılıqda hər biri analitik prosedurların növlərini xarakterizə edir :

- analitik qeyri – kəmiyyət prosedurları;
- analitik sadə kəmiyyət prosedurları ;
- nisbətən mürəkkəb analitik kəmiyyət prosedurları .

Hazırda qeyri – kəmiyyət prosedurlarına, milli mühasibat uçotu sahəsində bütöv biliklərin tətbiqini nəzərdə tutan metodlar aiddir. Bu biliklər, həmçinin, hesabların vahidliyi, qanuniliyi eləcə dəqiqliyi və onların qarşılıqlı əlaqəsi haqqında müsbət rəy yaratmağa imkan verən imkan xüsusiyyətlərini əhatə edir. Buraya xarici mənbələrdən əldə edilmiş məlumatların və daxili məlumatların yoxlanılması, məlumatların müqayisə olunması daxildir.

Müqayisənin mahiyyəti, iki eləcə ya daha artıq obyektin bütöv cəhətlərinin və əlamətlərinin eyni vaxtda, nisbi şəkildə tədqiq olunmasından eləcə audit qiymətləndirilməsindən ibarətdir.

Bu cür metodların tətbiqi üçün aşağıdakı şərtlərə riayət edilməlidir :

- müqayisə sahələri sübut predmeti ilə əlaqədar olmalıdır ;
- bu cür özəl metodlardan istifadənin nəticələri üçün əhəmiyyəti olan eləcə müəyyən rəy yaratmağa imkan yaradan əlamət eləcə xüsusiyyətlər müqayisə olunmalıdır ;
- hazırkı şəraitdə əldə olunmuş nəticələr, müəyyən nəticənin qəbul edilməsini əsaslandırılmalıdır (məsələn, qeyri – maddi aktivlərin audit vaxtı müxtəlif illərdə əldə olunmuş eyni növ imkanlar üzrə amortizasiyanın ayrılması qaydasının müqayisəsi) .

Bu növ prosedurlar subyektiv səviyyə daşıyır. Onların əsasını, biznesin bütöv tendensiyası haqqında biliklər eləcə anlayışlar, eləcə də əsas auditor yoxlamaları ilə başqa təcrübələr təşkil edir eləcə onlar yalnız hər hansı vacibliyi dəyişikliklərə məruz qalmış elementləri aşkara çıxarmağa kömək edir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurların yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi əsas növlərindən biri də analitik sadə kəmiyyət prosedurlarıdır. Hazırkı şəraitdə sadə kəmiyyət prosedurları maliyyə hesabları arasındakı qarşılıqlı bağlılığı müəyyən etmək məqsədi ilə həyata keçirilir. Buraya əsas əmsalların, trendlərin eləcə ya fərqlərin iqtisadi təhlili, birinci sınaq prosedurları aiddir.

Bu növ prosedurlara, təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətinin ekspress – iqtisadi təhlil və geniş təhlil aiddir.

Ekspress – iqtisadi təhlil zamanı təsərrüfat subyektlərinin iqtisadi potensialı (mülkiyyət eləcə maliyyə vəziyyəti, hesabatlarda elementlərin mövcudluğu) və onun maliyyə - təşkilat fəaliyyətinin effektivliyi (iqtisadi potensialdan istifadənin səmərəliyi, dinamikliyi, mənfəətliyi) qiymətləndirilir.

Geniş iqtisadi təhlil zamanı aşağıdakı istiqamətlər üzrə daha dərin araşdırmalar olunur :

- təsərrüfat subyektlərinin iqtisadi və maliyyə vəziyyətinin birinci müşahidəsi (maliyyə - təsərrüfat fəaliyyətinin bütöv istiqaməti eləcə hesabatdakı “qeyri – sağlam elementlərin aşkara çıxarılması) ;

- təsərrüfat subyektlərinin iqtisadi potensialının audit qiymətləndirilməsi və iqtisadi təhlili :

- mülkiyyət vəziyyəti (təsərrüfatın sərəncamındakı təsərrüfat vasitələrinin miqdarı, əsas vəsaitlərin aktiv hissəsinin payı, köhnəlmə əmsalı, təzələnmə əmsalı və s.) ;

- maliyyə vəziyyətinin çoxsahəliyini nəzərə almaqla analitik prosedurlar həyata keçirilərkən aşağıdakı parametrlər ciddi nəzərə alınmalıdır. (bu baxımdan, likvidliyin eləcə ödəmə qabiliyyətinin audit qiymətləndirilməsi) :

- a) xüsusi kapitalın həcmi,
- b) ümumi ödəniş əmsalı ,
- c) sürətli likvidlik əmsalı ,
- d) mütləq likvidlik əmsalı,
- e) ehtiyatların ödənilməsi əmsalı ,
- f) xüsusi kapitalın toplanma əmsalı,
- g) maliyyə asılılığı əmsalı,

- h) xüsusi kapitalın manevr qabiliyyətinin əmsalı,
- i) xüsusi və cəlb olunmuş vəsaitlərin nisbilik əmsalı

•təşkilatın maliyyə - təşkilat fəaliyyətinin effektivliyinin audit qiymətləndirilməsi və iqtisadi təhlili :

- işgüzar fəallıq (avanslaşdırılmış kapitalın və dövriyyə kapitalının əmsalı, iqtisadi artımın sabitlik əmsalı) ;

- gəlirlilik (avanslaşdırılmış kapitalın gəlirliliyi , xüsusi kapitalın gəlirliliyi) ;

- hazırkı şəraitdə bazarda fəallıq aşağıdakı parametrlərlə xarakterizə olunur :

- a) səhmlərin gəlirliliyi ;
- b) səhmlərin dəyərliliyi ;
- c) səhmlərin mənfəətliliyi ;
- d) dividend mənfəəti ;
- e) səhmlərə qiymət qoyulması
- f) səhmlərin dividend çıxma əmsalı .

Azad bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurların vacib növlərindən biri də nisbətən mürəkkəb analitik kəmiyyət prosedurları hesab edilir. Bu baxımdan nisbətən çoxsaylı analitik kəmiyyət prosedurları, kənarlaşmaların baş verməsinə səbəb olan fərqli kəmiyyətlərə və ya hesab qalıqlarına münasibətdə iqtisadi, statistik formaların istifadə olunmasına əsaslanır. Bu növ prosedurlar, vacib amillərin və mühit amillərinin sənədləşdirilmiş, vahid bir model üzərində ümumiləşdirilmiş yolu ilə maliyyə əməliyyatları haqqında informasiyaları əldə etməyə imkan verir. Bununla belə, çoxsaylı kəmiyyət prosedurları çox nadir hallarda həyata keçirilir, çünki onların həyata keçirilməsi, adətən, baha başa gəlməklə yanaşı, həm də auditorlardan xüsusi savad və vərdislərə malik olmağı, artım sürətdə irihəcmli informasiyaların araşdırılmasını tələb edir.

Strateji yol xəritəsinin tətbiqi şəraitində analitik prosedurlardan təşkilat və sahibkarlıq formalarında istifadə olunması və bu problemlərin bazar iqtisadiyyatı prinsiplərinə uyğun tənzimlənməsi hər şeydən öncə kommersiya strukturlarından analitik prosedurların nəzəri əsaslarının açıqlanmasına, öyrənilməsinə və onların beynəlxalq standartlara uyğunluğunun müəyyən edilməsinə müfəssəl şərait yaratmış

olur. Bu baxımdan təşkilatlarda, təsərrüfat subyektlərinə analitik prosedurların həyata keçirilməsinin və onların fəaliyyətində olan məlum növlərindən istifadə etməklə, komersiya təşkilatlarında, təsərrüfat subyektlərində, onların ayrı –ayrı bölmələrində bu növlərin köməyi ilə onların maliyyə vəziyyəti, maliyyə sabitliyi, maliyyə dayanıqlığını öyrənməklə əsas məqsədin əldə olunmasına şərait yaradır. Bu baxımdan analitik prosedurların mahiyyətinə böyük ehtiyac vardır. Azad bazar iqtisadiyyatı şəraitində təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin təmsalında analitik prosedurlar dedikdə milli mühasibat uçotunda real olmayaraq və təhrifin əks etdirilən maliyyə təsərrüfat imkanlarının həqiqətini aşkar etmək, habelə bu cür təhrifləri və yanlışlıqları aşkar etmək üçün müxtəlif auditorlar vasitəilə əldə edilən məlumatların iqtisadi təhlili və audit qiymətləndirilməsi , araşdırılan təsərrüfat subyektlərdə çox vacib maliyyə və iqtisadi parametrlərin həyata keçirilməsi prosesi başa düşülür. Analitik prosedurlar – maliyyə eləcə qeyri – maliyyə göstəricilərinin öyrənilməsi eləcə müqayisəsi yolu ilə aralıq eləcə son nəticələrin qiymətləndirilməsi üsullarıdır. Auditor sübutlarının əldə edilməsi vaxtı həmin prosedurlardan istifadə olunur. Deməli, analitik prosedurlar auditor tərəfindən toplanmış informasiyaların təhlilini eləcə qiymətləndirilməsini, milli mühasibat uçotunda qeyri – adi eləcə ya düzgün olmayan təsərrüfat imkan faktlarını, eləcə də səhvlərin və təhriflərin səbəblərini müəyyən etmək vasitəsi ilə mühüm maliyyə eləcə iqtisadi göstəricilərin tədqiq edilməsini vacib etdirir.

Analitik prosedurları yerinə yetirərkən çoxsaylı metodlardan – sadə müqayisədən , statistik üsullardan istifadə əsasında aparılan kompleks iqtisadi təhlil üsulundan istifadə oluna bilər.

1.3. Auditdə analitik proseslərin tənzimlənməsi normaları

Qeyd etdiyimiz kimi, analitik prosedurlar fərdi və ümumi göstəricilərə əsaslanmaqla cari göstəricilərinin eyniləşdirilməsindən ibarət olan eləcə keçmişdə baş vermiş, yaxud proqnozda gözlənilən təsərrüfat həyatı faktlarını reallaşdırmağa və ya rəsmiləşdirilmiş qaydada əsaslandırmağa imkan verən məqsədyönlü auditor işidir.

Göstərilən istiqamətlərdə identifikasiya, hesabat göstəriciləri, təşkilat fəaliyyətinin faktları onların ortaya çıxması kimi anlayışlar öz yerini tapır.

İdentifikasiya latın mənşəlidir, uyğunluğun eləcə müvafiqliyin müəyyən olunmasını nəzərə alır. Onda mühasibat hesabatı göstəricilərinin aşağıdakı faktlara uyğundur :

- a) mövcud işlərin real vəziyyətinə ;
- b) standart sənədlərin tələblərinə .

Deməli , mühasibat hesabatının göstəriciləri standart sənədlərin tələblərinə uyğun olacaq, amma bu halda proseslərin mövcud vəziyyətini əks etdirə bilməyəcək.

Ümumi göstəricilər – hər hansı bir yekun haqqında yürüdülmən fikri əsaslandırən ölçülərdir. Mühasibat hesabatının göstəriciləri, təsərrüfat fəaliyyətinin nədən ibarət olması haqqında aşkar etməyə imkan verir.

Təsərrüfat fəaliyyətinin faktları – müştəri-sahibkarın təsərrüfat fəaliyyətinin hal-hazırda nədən ibarət olması eləcə keçmişdə nədən ibarət olması haqqında fikir yürüdülməsi üçün çox əhəmiyyət daşıyan amillərdir.

Hazırkı şəraitdə analitik prosedurlar, say göstəriciləri sırasında qarşılıqlı əlaqənin mövcud olmasının eləcə bunu inkar edən sübutların edilməməsi səbəbindən də mövcud olmaqda iştirak etməsinin mümkünlüyü nəzərə alınmaqla həyata keçirilir.

Ümumiyyətlə, bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurlar göstərilən əməliyyatların həyata keçirilməsini nəzərə alır :

2) aşağıdakı göstəricilərlə müqayisədə, auditi işgüzar şəxs haqqında maliyyə eləcə digər informasiyaların nəzərdən keçirilməsi ;

- əvvəlki illər üzrə müqayisəli informasiyalarla ;
- auditi aparılan şəxsin vəziyyətinin gözlənilən nəticələri ilə ;
- analoji fəaliyyət növü ilə əlaqədar olan təşkilatlar haqqında informasiyalarla.

3) aşağıdakı faktorlar arasındakı qarşılıqlı açıqlamaların nəzərdən keçirilməsi:

- auditi aparılan şəxsin praktikasına əsasən, proqnozlaşdırılan nümunəyə uyğun olması ehtimal edilən informasiya elementləri ;
- maliyyə eləcə digər informasiyalar.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditin gedişində analitik prosedurlar təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin məqsədləri üçün tətbiq olunur :

- potensial risk imkanlarını müəyyən edən eləcə auditorun xüsusi diqqət çəkən təsərrüfat fəaliyyətinin qeyri – adi eləcə ya düzgün əks etdirilməmiş amillərin və nəticələrin vacib olub – olmamasının aşkarlanması ;

- təsərrüfat subyektin fəaliyyətinin ciddi araşdırılması ;

- təsərrüfat subyektin maliyyə vəziyyətinin eləcə onun fəaliyyətinin sabitlik proqnozluğunun qiymətləndirilməsi ;

- milli mühasibat hesabatlarının səhv olunması faktların aşkarlanması ;

- məzmunu üzrə aparılan auditor prosedurlarının miqdarının azaldılması ;

- yaranmış vəziyyətə cavab almaq məqsədi ilə təcrübədən keçirilməsi.

Hazırkı şəraitdə analitik prosedurlar bir neçə istiqamətdə həyata keçirilir :

- audit prosedurun məqsədinin müəyyən olunması ;

- nəticənin layihələndirilməsi ;

- audit prosedurların yerinə yetirilməsi ;

- audit prosedurların icrasının yekunun iqtisadi təhlili .

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurlar maliyyə hesabatlarının, törəmə müəssisələrin, bölmələrin və seqmentlərin maliyyə hesabatlarının və maliyyə məlumatlarının ayrı – ayrı elementlərinin konsolidasiyasına münasibətdə həyata keçirilir. Analitik prosedurlar, mürəkkəb statistik üsullardan istifadə olunmaqla, adi müqayisədən kompleks təhliləyə müxtəlif üsullarla həyata keçirilə bilər.

cədvəl 1.1

Auditdə analitik prosedurların istiqamətləri və məqsədləri

Istiqamət	Dövrülük	Əsas məqsədləri
Tənzimlənmə	Auditin başlanğıcında eləcə ümumilikdə yoxlama proseduru ərzində	Müştəri-sahibkarın biznesi eləcə fəaliyyət bölməsi ilə tanışlıq prosesində auditorun özünün müəyyən etdiyi əvvəlki informasiyaların tənzimlənmə informasiyalarına müvafiq olub-olmadığının müəyyən edilməsi
Kompleks	Hesab	Vaciblilik sınaqlarının keçirilməsi

yoxlama	yekunlarının eləcə əməliyyatların məzmun üzrə yoxlanılması prosesində	yekununda əldə olunmuş faktlar eləcə daxili nəzarət vasitələrin işinin yekunları nəzərdən keçirilərkən bütöv auditor riskinin məqbul səviyyəyə açıqlanmasına dair auditorun rəy verə biləcəyinə vacibliyin kifayət dərəcədə təmin olunması
Milli Maliyyə (mühasibat) hesabatlarının bütöv icmal yoxlanışı haqqında rəyin tərtib olunması	Mövcud yoxlanışının axırında	Milli mühasibat hesabatları ilə bağlı bütöv rəy verilməsi

Auditor tərəfindən prosedurların, onların metodların və tətbiq səviyyələrinin seçilməsi peşəkar səriştəli predmetidir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurlar göstərilən hallarda həyata keçirilir :

- auditor tərəfindən müxtəlif auditor prosedurlarının xarakteri, zaman çərçivələri eləcə həcmi tənzimləndikdə ;
- məzmunu üzrə yoxlama proseduru qismində geniş araşdırma istiqamətində ;
- auditin yekun mərhələsində maliyyə (mühasibat) hesabatlarının bütöv icmal yoxlanışı qismində (cədvəl 1.1) .

Analitik prosedurların həyata keçirilməsinin mümkünlüyü, eyni zamanda yoxlanılan hesabatların növü ilə əlaqədar çünki auditor firmalarının çox əksəriyyəti analitik prosedurların yalnız gəlir və itkilər haqqında hesabatların gözdən keçirilməsi vaxtı aparılmasına önəm verir.

Müasir şəraitdə auditdə analitik prosedurların həyata keçirilməsi aşağıdakı imkanlara malikdir :

- analitik prosedurlar ayrı – ayrı hesabların eləcə ya hesab qruplarının reallığını sübut edən parametrləri təmin edir ;
- analitik prosedurlar, həm dəqiq yoxlama vaxtında, həm də ötən illər üzrə likvidliyi eləcə gəlirliyi qiymətləndirməyə imkan verir ;
- analitik prosedurlar auditorun fikrinin ən zəruri hallara, yaxud səciyyəvi cəhətlərə istiqamətlənməsinə imkan verir, bu isə icra olunan yoxlamaların həcmi eləcə müvafiq

olaraq, onların aparılması vaxtlarını və auditor qonorarlarının miqdarını azaltmağa şərait yaradır ;

- analitik prosedurlar, əldə olunmuş parametrlərin qarşılıqlı surətdə yoxlamağa şərait yaradır.

Analitik prosedurların səmərəliliyini nail olmaq və onların nəticələrin gözlənilən nəticələrə müvafiq olması və ya olmadığını araşdırmaq üçün zəngin bilik eləcə təcrübə tələb olunur. Bu səbəbdən, analitik prosedurlar, icra rəhbəri tərəfindən tətbiq edilir, bu səlahiyyətlər onun müavininə həvalə olunduqda ondan analitik prosedurlara real nəzarət təmin olunmalıdır.

Hər bir xidmət növünün imkanı üçün qanunverici normativ hüquqi sənədlərin olması çox vacibdir. Çünki, hüquqi və təşkilati məzmunundan asılı olmayaraq hər bir iş növünün hüquqi vəzifələri, məsuliyyəti eləcə digər öhdəlikləri qanunverici standart hüquqi aktlarla tənzimlənir. Azərbaycan Respublikası ərazisində hüquqi eləcə fiziki şəxs statusunda fəaliyyətdə olan audit xidməti Azərbaycan Respublikasının Yüksək Qanunvericilik Orqanı tərəfindən qəbul olunmuş qanunlara və Azərbaycan Respublikası Ali İcraedici orqanları tərəfindən qəbul edilmiş bir sıra qərar və fərmanlara əsasən təşkil olunur. Bu qanunverici standart sənədlərə “Auditor xidməti haqqında” Dövlətin 16 sentyabr 1994-cü il sayılı Qanunu, Dövlətin Milli Qanunvericiliyin 19 sentyabr 1995-ci il sayılı qərarı ilə təsdiq edilmiş Azərbaycan Respublikasında “Auditorlar Palatası” haqqında əsasnamə, Dövlətin Milli Məcləsinin 12 mart 1996-cı il sayılı qərarı ilə təsdiq olunmuş “Azərbaycan Respublikası auditorların eləcə audit təşkilatlarının qeydiyyatı” barədə sərəncam, Dövlətin Nazirlər Kabinetinin 11 aprel 1996-cı dövrlərdə “Azərbaycan Respublikası Auditor Palatasının başqa məsələlərinə edilən dəyişikliklər” haqqında sərəncamı eləcə Azərbaycan Respublikasında Auditorlar Palatası barəsində Azərbaycan Respublikasının Prezidenti göstərilən verilmiş bir sıra qərarlar daxildir. Bu qanunverici eləcə normativ hüquqi sənədlər Dövlətin auditor fəaliyyətinin təşkilinin eləcə nizamlanmasının ümumi hüquqi bazasını əsaslı hesab edir.

Hazırda tənzimləyici sənəd kimi “Auditor xidməti haqqında” Dövlətin Qanunu ölkəmizdə audit xidmətinin təşkili eləcə nizamlanması üçün ilk eləcə əsas qanunudur.

Bu qanun əsas etibarilə Dövlətin audit xidmətini tənzimləyir. Daha doğrusu, Dövlətin audit xidməti ilə əlaqədar lisenziya verilməsinin əsas prinsipləri, müstəqil auditorların və auditor təşkilatlarının rəsmiyyət qanunları, auditor təşkilatlarının qeydiyyat qaydaları, auditorların hüquqları, vəzifələrinin eləcə onların məsuliyyətinin hüquqi obyektivliyi, audit xidməti ilə əlaqədar hüququ verən lisenziyaların geri götürülməsi qaydalarının əsas prinsiplərini özündə göstərir.

Ümumiyyətlə “Auditor xidməti haqqında” dövlətin Qanununda dövlətin audit xidmətinin təşkilinin bütün qaydaları, o cümlədən təşkilatlarda audit xidmətinin təşkili subyektlərinin səviyyəsi eləcə hüquqları da öz əksini göstərməkdədir.

Qanunun 5-ci fəslə xüsusi elementlərin şərhinə həsr olunmuşdur ki, eyni zamanda audit xidməti sahəsində tətbiq edilən qadağalar, audit xidmətində mövcud mübahisələrin həll edilməsi qaydaları eləcə auditor təşkilatlarının fəaliyyətində yoxlama-təftiş işinin təşkili prinsipləri açıqlanmışdır.

Dövlətin auditor fəaliyyətinin effektiv təşkili dövlətin “Auditor xidməti haqqında” sərəncamla yanaşı bir sıra standart sənədlərin, o cümlədən dövlətin “Auditorlar Palatası haqqında Əsasnamə”nin vəzifələrinin düzgün icra olunmasından asılıdır. Bu əsasnamə dövlətin audit fəaliyyətinin təşkilinin prinsip eləcə qaydalarını tənzimləyən standart hüquqi sənəddir. Bu əsasnamə Azərbaycan Respublikası Milli Qanunların 1995-ci il 19 sentyabr sayılı qərarı ilə təsdiq olunmuşdur. Milli Məcləsin 1996-cı dövr 5 noyabr tarixli qərarı ilə münasib dəyişikliklər nəzərə alınmaqla ölkənin Auditorlar Palatası haqqında əsasnamə əsasən palatanın vəzifə eləcə funksiyaların, palataya riayət edilməsi qaydaları, palatanın idarə edilməsi qaydalarını, palatanın əmlak sənədləri, palatanın üzvləri arasında müvafiq surətdə əks etdirir.

Azərbaycan Respublikasında audit fəaliyyətinin normativ hüquqi bazasını təşkil edən standart hüquqi sənədlərdən biri də ölkə ərazisində audit fəaliyyəti ilə işləmək üçün lisenziya verilməsi qaydalarıdır. Bu qaydalar ölkənin Nazirlər Kabinetinin 13 yanvar 1998-ci il dövr 9 sayılı qərarı ilə təsdiq olunmuşdur. Həmin qaydalar adından göründüyü kimi, ölkənin ərazisində audit fəaliyyəti ilə əlaqədar lisenziya verilməsi prinsiplərini eləcə mexanizmlərini tənzimləyir. Bu qaydalar ölkə ərazisində audit fəaliyyəti ilə tənzimlənən xüsusi razılıq (lisenziya) anlayışını, bu lisenziyanın qüvvədə

olması vaxtı, verilməsi və alınması üzərində təftiş, lisenziyanın verilməsinə dair aparılan analitik, lisenziya müddəti, lisenziyanın fəaliyyətinin dondurulması eləcə ləğv edilməsi prinsiplərini özündə biruzə verir. Qeyd olunan normativ hüquqi qanunlarla yanaşı, bir sıra təlimat növlü sənədlər də vardır ki, sənədlər Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası qərarı ilə qəbul edilmişdir. Bu sənədlər də standart hüquqi aktlara bərabər tutulur eləcə ölkənin audit fəaliyyətinin effektiv təşkilinə xidmət edir. Bu standart sənədlər Auditor Palatası tərəfindən qəbul olunmuş “Auditorun Planlaşdırılması”-audit normativlərin həyata keçirilməsi barədə təlimat, banklarda auditin yoxlanılmasına dair proqram, audit standartları, ölkənin Auditorlar Palatasında ilin ən vacib, sərbəst auditorunu, auditor təşkilatını eləcə xarici auditor təşkilatını araşdırmaq üçün keçirilən yarış haqqında qanun və sair bu kimi əsasnamələr aiddir. Bu standart sənədlər ölkənin Auditorlar Palatası tərəfindən hazırlanır eləcə onun katibliyinin qərarı ilə təsdiq edilir. Məsələn: “Auditin analitik planlaşdırılması” standartı dövlətin Auditorlar Palatası Şurasının 24 mart 1999-cu il dövrədə 32/2 sayılı qərarı ilə təsdiq olunmuşdur. Həmin standartın əsas məqsədi təşkilatlar və təsərrüfat subyektlərində təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin audit analitik prosedurların işlərinə başlamazdan əvvəl auditor istiqamətindən tətbiq edilən planlaşdırma prosedurlarını zəruri edən vacib sənəddir. Təlimatın əsas vəzifələri auditin analitik planlaşdırılması eləcə onun ilkin mərhələsini zəruri etmək, auditin ümumi tənzimlənməsinin hazırlanması, audit aparılması üçün proqramın hazırlanması eləcə tətbiqi qaydalarını izah etməkdir. Bu təlimat auditorun bütöv plan formasını və auditin işinin formalarının maketini də təsdiq etmişdir. Bu təlimat eyni zamanda auditorin tənzimlənmə və ilkin fəaliyyət istiqamətlərini, auditorun ümumi planının hazırlanması eləcə tərtibatı qaydalarını, auditorun təqribi işlək proqramının hazırlanması qaydalarını göstərir. Respublikamızda audit xidmətinin effektiv təşkili üçün standart aktlarla yanaşı, Auditorlar Palatası əsas metodik sənədlər də işləyib formalaşdırılmışdır. Bu metodik sənədlərdən biri də təşkilatlarda və təsərrüfat subyektlərində audit yoxlamasına dair xüsusi proqramlardır. Bu proqramlar hər bir təşkilatların spesifik xüsusiyyətləri əsasən işləyib hazırlanır eləcə audit xidmətinin ölkəmizdə təşkilini zənginləşdirir. Ölkənin Auditorlar Palatası Şurasının 16 sentyabr 2000-ci il dövrü 61/2 sayılı sərəncamı ilə

“Banklarda audit aparılmasına dair proqram” təsdiq edilmişdir. Həmin proqramda mahiyyət baxımından ölkəmizdə fəaliyyət göstərən bankların imkanının auditinə dair bütün prinsipial problemlər öz əksini tapmışdır. Proqram bankların maliyyə hesablarının tərəfdaşlarına verilmiş kreditlərin audit qanunlarını özündə əks etdirməklə, sahibkar hesablarının inventarlaşma edilməsi qaydasını araşdırılmışdır. Proqramda pulun banklarda yerləşdirilməsi eləcə onların hərəkəti üzərində təftiş qaydalarını, qiymətli kağızlar, investisiyalar eləcə onlardan istifadə səmərəliliyinin audit qiymətləndirilməsinin üsulları da verilmişdir. Proqram həmçinin bankların özünəməxsus fəalları, əsas vəsaitlərdən effektiv istifadənin qiymətləndirilməsini özündə əks olunmuş və xarici pulların banklar tərəfindən alınması eləcə onların müştərilərə verilməsi prosedurlarının iqtisadi təhlilini özündə əks etdirir. Bu formada təlimat proqramları ölkəmizdə audit xidmətinin təşkilində lazımi standart sənədlərin tətbiqi bazasını zənginləşdirir və analitik prosedurların həyata keçirilməsinə tam şərait yaradır.

II FƏSİL. AUDITDƏ ANALITİK PROSEDURLARIN MÜASİR VƏZİYYƏTİ VƏ QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ

2.1 . Auditin planlaşdırılmasında analitik prosedurların tətbiqi

Müasir şəraitdə auditor analitik prosedurların auditor planlaşdırma eləcə nəticə mərhələlərində tətbiq edilməsi nəzərdə tutulur. Bu baxımdan analitik planlaşdırma zamanı analitik prosedurla planlaşdırma istiqamətində analitik prosedurların tətbiqi müştəri – sahibkarın fəaliyyətinin başa düşülməsinə, vacib risk sahələrinin aşkara çıxarılmasına imkan verir. Analitik prosedurlardan istifadə bu zaman, auditor əvvəldən məlum olmayan təşkilat – sahibkarın fəaliyyət xüsusiyyətlərinin, vaxt çərçivələrinin və həcmnin müəyyən edilməsində kömək edə bilər.

Planlaşdırma mərhələsində analitik prosedurlar çox – məhdud həcmdə həyata keçirilməsi eləcə auditorun diqqətini maliyyə hesabatının vacib araşdırılmalı olan sahələrinə yönəldir. Hesabatlarla əlaqədar olmayan metodlar daha dəyərli hesab olunur.

Auditin planlaşdırılması vaxtı tətbiq olunan analitik prosedurlarda göstərilənlərdən istifadə olunması tövsiyyə edilir :

- zaman keçdikcə, milli mühasibat hesabatlarının göstəricilərində eləcə onlarla əlaqədar olan mütləq əmsallarda baş verən dəyişikliklərin iqtisadi təhlili, misal üçün, yoxlama vaxtı xüsusi diqqət tələb edən vacib dövrləri aşkara çıxarmaq yolu ilə mühasibat uçotunun bu eləcə ya digər hesabları üzrə artım dinamikasının öyrənilməsi.

- hesabatdakı informasiyaların düzgün təqdim olunmasının araşdırılmasından əlavə, uçotun problemlə bəzən, qeyri – səciyyəvi əməliyyatların, vacib fəaliyyət dövrlərinin aşkara edilməsindən də ibarət ola bilər.

- təsərrüfat subyektinin hesabat uçotunda göstərilən debitor eləcə kreditor borcları haqqında informasiyaları əks etdirən maliyyə eləcə qeyri – maliyyə elementləri arasındakı bağlı əlaqənin öyrənilməsi (məsələn, real satışın həcmi ilə satış məntəqələrinin ümumi sahəsi eləcə ya satılmış əmtəənin natural ölçüdəki miqdarı arasındakı qarşılıqlı əlaqənin yoxlanılması ; debitor (kreditor) borcun səviyyəsi haqqında müştəri – sahibkarın daxili hesabatlarındakı informasiyalarla balans əlavə edilmiş hesabatlar haqqında parametrlər.

Ümumiyyətlə, əlavə auditor prosedurlarının gedişatını tələb edən araşdırılma sahələrini aşkara çıxarmaq mümkündür.

Ümumi audit planını eləcə proqramını həyata keçirərkən analitik prosedurların həyata keçirilməsi digər auditor prosedurlarının sayının eləcə həcmnin azadılmasına şərait yaradır.

Bu baxımdan mahiyyəti üzrə yoxlama prosedurları qismində həyata keçirilən analitik prosedurlar geniş yoxlama mərhələsində analitik prosedurların həyata keçirilməsi, mühasibat uçotunun hesabları üzrə real və əməliyyatların geniş şəkildə yoxlanılmasından daha effektiv olduğu hallarda analitik prosedurlar məzmununu üzrə yoxlama prosedurları əsasında həyata keçirilir.

Ümumiyyətlə, analitik yoxlama prosedurlarının həyata keçirilməsinin məqsədi, milli maliyyə (mühasibat) hesabatlarının hazırlanmasına şərait yaradan müxtəlif amillərə münasibətdə aşkarlanmama riskini kiçiltməkdən ibarətdir ki, bu da məzmunu üzrə aparılan prosedurların əsas növlərinin sayını azaltmağa şərait yaradır.

Aşkarlanmama riskini azaltmaq vasitəsi ilə auditorun mahiyyəti üzrə araşdırma prosedurlarına nə dərəcədə etibar olması, mühasibat uçotunun hesabları üzrə real və əməliyyatların müfəssəl formada yoxlanılmasından, analitik prosedurlardan elə birinci mərhələdə istifadə olunması məhdudlaşdırıcı faktorlar qismində çıxış edir.

Mahiyyəti üzrə araşdırma prosedurların həyata keçirilməsi analitik prosedurlardan istifadə olunması zamanı auditor göstərilən faktorları nəzərə almalıdır :

- analitik prosedurların məqsədləri eləcə onların nəticələrinə nə səviyyədə etibar edilməsi ;

- müştəri – sahibkarın xüsusiyyətləri və məlumatların vacib dezaqreqasiya səviyyəsi (məsələn, analitik prosedurlar, müxtəlif fəaliyyət növləri üzrə maliyyə informasiyalarına) ;

- maliyyə (smeta, proqnoz) eləcə qeyri – maliyyə (istehsal olunmuş eləcə ya satılmış əmtəə vahidlərinin miqdarı) səciyyəli informasiyaların mövcudluğu ;

- mövcud informasiyaların dəqiqliyi (məsələn, müştəri – sahibkarın işçiləri tərəfindən smeta eləcə proqnoz məlumatlarının kifayət qədər əsaslı şəkildə hazırlanmasının araşdırılması auditora tövsiyə olunur) ;

- həqiqi informasiyaların məqsədəuyğunluğu (misal üçün, smetaların gözlənilən nəticələr əsasən hazırlanmasının, yaxud onların hazırlanmasında təşkilat – sahibkarın işçilərinin təşkilat – sahibkarın rəhbərliyi tərəfindən qoyulmuş nəticələrə əsaslanmasının auditor tərəfindən müəyyən edilməsi məqsədəuyğundur) ;

- vacib informasiyaların mənbələri (məsələn, təşkilat- sahibkardan asılı olmayan mənbələr, daxili işlərə nisbətən daha səmərəli olur və daha obyektiv informasiyalar təqdim edir) ;

- hazırkı informasiyaların müvafiqliyi(məsələn, ümumi səciyyəli məlumatları, əsas növ məhsul istehsal edən eləcə ya satan müştəri – sahibkarın informasiyaları ilə müqayisə etmək üçün bütöv səciyyəli informasiyaları artırmaq eləcə onların təfəsilatlarını göstərmək məqsədə uyğundur) ;

- əvvəlki auditor yoxlamalarının aparılmasına əldə olunmuş biliklər, eyni zamanda, əvvəlki hesabat dövrləri üzrə milli maliyyə (mühasibat) hesabatlarının auditori vaxtı irad doğuran eləcə maliyyə (mühasibat) hesabatlarında düzəlişlərin yoxlanılmasını zəruri edən müştəri – sahibkarın səciyyəvi məsələlərin auditor tərəfindən başa düşülməsi.

Ümumiyyətlə, planlaşdırma auditin yekun mərhələsində ümumi müşahidənin aparılması zamanı həyata keçirilən analitik prosedurlar həmişə diqqət cəlb edir. Buna görə də auditin yekun mərhələsində, eləcə də auditin axırında analitik prosedurlar, bütünlüklə milli maliyyə (mühasibat) hesabatlarının , müştəri – sahibkarın fəaliyyəti haqqında auditorada əldə edilən rəyə uyğun olub – olmaması haqqında bütöv nəticə çıxarılması zamanı həyata keçirilir.

Bu mərhələdə bu prosedurların başlanğıc iki mərhələdə həyata keçirilməsi məhdudlaşdırıcı faktor qismində çıxış edir. Həmin prosedurların nəticələri əsasında əldə edilən rəy, milli maliyyə (mühasibat) hesabatlarının ayrı – ayrı elementlərinin yoxlanılması zamanı çıxarılan rəyləri müsbət qəbul edilməsi, eyni zamanda maliyyə (mühasibat) hesabatının lazımi hallarda hazırlanmasına dair bütöv nəticə çıxarmaqda auditora kömək olunmalıdır.

Ümumiyyətlə ,auditor, auditin yekun istiqamətində analitik prosedurların nəticələri əsasında digər auditor prosedurlarının həyata keçirilməsini vacib olan sahələrin aşkarlanmasına hazır olmalıdır.

Hazırda analitik prosedurlar vasitəsi ilə nəticələnən qanunauyğunluqlardan yayınmalar, yaxud digər informasiyalara zidd olan eləcə ehtimal edilən miqdarda fərqlənən qarşılıqlı əlaqələr müəyyən edilərsə, bu halda auditor həmin mürəkkəb araşdırmalı, müştəri – sahibkarın rəhbərliyindən həmin mürəkkəbləşmənin əsaslı şəkildə izahını eləcə müvafiq auditor sübutlarını tələb olunmalıdır.

Auditor qeyri – adi kənarlaşmaların iqtisadi təhlilinin yekunlarını, eləcə də analitik prosedurların planlaşdırılmasının eləcə icrasının yekunlarını , audit araşdırılmasının aparılmasına dair iş sənədlərində əks etdirməlidir.

Yuxarıda qeyd edilənlər nəzərə alınmaqla analitik prosedurların planlaşdırılması auditin planlaşdırılmasının əsas prinsiplərinə (komplekslik, fasiləsizlik və optimallıq) əsaslanmaqla əsasən , aşağıdakı mərhələləri əhatə etməlidir :

- analitik prosedurların ilkin planlaşdırılması ;
- analitik prosedurların ümumi planının hazırlanması və tərtib edilməsi qaydaları
- analitik prosedurlar üzrə vacib proqramların hazırlanması .

Ümumiyyətlə, bu mərhələlərə əsasən analitik prosedurlar planlaşdırılarkən aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır :

- 1) sifarişçinin təsərrüfat subyektlərinin adı
- 2) auditor prosedurlarının əhatə etdiyi dövr
- 3) auditor prosedurlarının müddəti

Ümumiyyətlə bütün bunlar təşkilat və təsərrüfat subyektlərində audit planlaşdırılmasında analitik prosedurların hərtərəfli həyata keçirilməsini təmin etməlidir.

2.2. Maliyyə hesabatlarında analitik prosedurların istifadəsi metodu

Müasir şəraitdə təşkilat və təsərrüfat subyektlərində analitik prosedurların istifadə metodu öz müxtəlifliyi ilə fərqlənir. Belə ki, təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin çoxsahəli fəaliyyətinin kompleks öyrənilməsində maliyyə hesabatlarından geniş istifadə olunur. Çünki, təşkilatın maliyyə hesabatlarının mütləq və nisbi göstəricilərinin hesablanması metodikası və onların əsasında hesablanmış əmsalların analitik müqayisə

edilməsi analitik prosedurların metodunu xarakterizə edir. Buna görə də müəssisə təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatlarının əsası olan mənfəət və zərərləri haqqında hesabatının göstəricilərinin araşdırılıb və dəqiqləşdirilməsində maliyyə nəticələrindən istifadə etmək məqsədəuyğundur. Maliyyə nəticələri aktivlərlə bərabər mühasibat hesabatında daha səhv təhrif olunan göstəricilərdən biri hesab olunur. Onların düzgünlüyünün təsərrüfat subyektləri və onun bölmələri arasında müqavilələrin iqtisadi təhlili eləcə digər analitik prosedurların köməyi ilə tətbiq olunmasına zəruridir.

Hazırkı şəraitdə maliyyə (mühasibat) hesabatlarında təhriflər başqa sözlə, mühasibat uçotunun təşkili eləcə aparılmasının qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qanunlarının pozulması səbəbindən mühasibat uçotu informasiyalarının qeyri-düzgün əks etdirilməsi eləcə təqdim olunması qəsdən və bilmədən ola bilər. Maliyyə (mühasibat) hesabatlarında bilmədən təhriflər təşkilatların məsul şəxslərin əvvəlcədən nəzərdə tutulmamış fəaliyyətinin nəticəsidir. Ona görə də uçot qeydiyyatlarında aparılan hesab , eləcə məntiqi səhvlərin, hesablamalardakı təhriflərin, uçotunun aparılmasına tam baxılmamasının təşkilat fəaliyyətini, əmlakın, öhdəliklərin mövcudluğu , eləcə vəziyyətə dair informasiyaların uçotda düzgün əks etdirilməməsi nəticəsində yaranı bilər.

Təşkilatların təsərrüfatdaxili fəaliyyətində təhriflərin yaranmasına əsasən səbəb olan amillərə aiddir :

- iqtisadiyyata iri məbləğdə maliyyə sərmayələrinin qoyulması ;
- təşkilatların dövrüyyə kapitalının həcmnin sürətlə artımına , eləcə mənfəətin əhəmiyyətli dərəcədə aşağı düşməsinə uyğun gəlməməsi ;
- təşkilatların müəyyən illər ərzində müxtəlif sifarişlərdə, eləcə malgöndərənlərdən asılı olmaması ;
- uçot siyasəti, eləcə müqavilə münasibətləri çərçivəsində edilən əlavələr nəticəsində gəlirin həcmnin əhəmiyyətli dərəcədə dəyişməsi ;
- təşkilatların maliyyə göstəricilərinə təsir göstərən qeyri-qanuni sövdələşmələr ;
- xidmətlərə görə mövcud ödənişlərin yerinə yetirilməsinə uyğun gəlməməsi ;
- təşkilatların idarəetmə strukturunun xüsusiyyətləri, eləcə bu strukturda mövcud

olan nöqsanlar ;

- kapitalın strukturunun , eləcə mənfəət bölgüsünün xüsusiyyətləri ;
- mühasibat uçotunun aparılmasında , eləcə mühasibat hesabatlarının hazırlanmasının təşkilində müəyyən edilmiş qaydalardan kənarlaşmalar .

Ümumiyyətlə auditor maliyyə hesabatlarını yoxlayarkən hesabatlarda yaranmış təhriflərin və nöqsanların aşağıdakı növlərini mütləq nəzərə almalıdır :

- mühasibat uçotu, eləcə hesabatların təşkili. Eləcə aparılmasının qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydalarından kənarlaşmaları ;
- hesabat ili ərzində ayrı –ayrı təərrüfat əməliyyatlarının eləcə əmlakın qiymətləndirilməsinin mühasibat uçotunda göstərilməsinə dair qəbul olunmuş uçot siyasətinin qeyri – mümkün olmamasını və ya ona əməl edilməməsini ;
- mülki, vergi, eləcə valyuta qanunvericiliyinin pozulmasını ;
- maliyyə (mühasibat) hesabatlarında təhriflərə ciddi təsir göstərən digər nöqsanlar .

Hazırkı şəraitdə auditor maliyyə hesabatlarındakı mövcud təhrifləri aşkar etdikdə audit prosedurlarına asılı olan bəzi düzəlişlər etməlidir.

- Təşkilatlarda baş vermiş təhriflərin yaradan nöqsanların növlərindən ;
- Aşkar edilmiş təhriflərin əhəmiyyətlik səviyyəsindən ;
- Gələcək yoxlama zamanı təhriflərin yaranması riskindən .

Göstərilən bütün bu analitik prosedurlar maliyyə hesabatının əsası olan maliyyə nəticələrinin araşdırılmasına tam imkan vermiş olur. Maliyyə nəticələrinin təhrifi onların qeyridəyişkən bəyan olunmasına görə, təşkilatın gəlirinin bir-birindən asılı olan təşkilatlarda yerləşdirilməsi məqsədli istifadəsi yekununda baş verir. Gəlirin daxil olması üçün çox asılı olan təşkilatlar arasında qiymətlərin məqsədyönlü artırılması eləcə azalması mexanizmindən istifadə olunur. Onların köməyi ilə təşkilatın gəliri (itkiləri) vergiqoymada güzəşt etməsi olan və onların yaranmasında əsas iştirak etməyən təərrüfat subyektlərinə transfer edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, milli hesabatı vergi orqanlarına aid edən təərrüfat subyektləri üçün aktivlərin eləcə gəlirin azaldılması, investorlara aid edən hesabatlarda isə əksinə aktivlərin eləcə gəlirlərin artırılması

səciyyəvidir.

Gəlirin daxil olması ilə əlaqədar səhlənkər təşkilatlar *iqtisadi təhlilin göstərilən parametrlərə* diqqət yetirilməlidir:

- əmtəlik məhsulun satışından daxilolmaların azalması;
- fəaliyyətin adi növlərinə görə məsrəflərin, həmçinin kommersiya və idarəetmə, eyni zamanda əməliyyat eləcə satış aid olmayan məsrəflərin artması;
- lazım olan istehsal ehtiyatlarının azalması;
- əsas fəaliyyətdən əldə edilən mənfəətin azalması;
- müxtəlif əməliyyatlar (əməliyyat və real aid olmayan nəticələr) üzrə zərərlərin artması;
- daxilolmaların quruluşunun qeyri-vergi tərkibinin (maddi məsrəflər, digər xərclər) artırılması mərhələsində dəyişikliklər.

Hesabatda səhv amillərinin aşkar olunması üçün (mənfəətin azaldılması nəticəsində) göstərilən **analitik prosedurları** həyata keçirilir.

1. *Təsərrüfat subyektinin göstəricilərinin vacib tərəfmüqabilləri analoji göstəricilər ilə üzləşməsi:* təchizatçıların, istehlakçıların, icarəçi eləcə icarədarların, komisionerlərin, xidmət göstərən xarici təsərrüfat subyektlərinin, kreditorların, sələm verənlərin *şəxsi kapitalın gəlirliliyinin eləcə aktivlərinin müqayisəli iqtisadi təhlili*. Təsərrüfat subyektinin mənfəətliliyi, kontragentlərin gəlirliliyinə nisbətən əhəmiyyətli dərəcədə azalması intizamsızlıq əlamətləridir, yəni təşkilatın gəlirinin transfer qiymətqoyması yolu ilə tərəf müqabillərdə yerdəyişməsidir.

2. *Təşkilatda istehsal ehtiyatlarının nisbətinin iqtisadi təhlili* (istehsalın pisləşmiş səhlənkərlik əlaməti kimi qiymətləndirilir). Ehtiyat vermə göstəricilərin dinamikinin iqtisadi təhlili: istehsal gücü, natural eləcə dəyər ölçülərdə sahə vahidinə əsasən məhsulun buraxılışının, material veriminin, sərmayə kapitalının gəlirliliyinin azalması səhlənkərlik halları kimi xarakterizə olunur.

3. *Məhsulun buraxılışının eləcə ehtiyatlardan istifadənin artım tempinin müqayisəli təhlili*.

4. *Təsərrüfat subyektinin əsas fəaliyyətinin mənfəətliliyin müqayisəli iqtisadi təhlili*. Əsas fəaliyyətin yüksək (ümumi mənfəətə görə hesablanmış gəlirlilik) eləcə zəif

mənfəətliliyin (vergiqoymaya qədər gəlirdən hesablanmış) olduğu halda kommersiya, icarə, əməliyyat və satışa aid etməyən xərclər hesabına ümumi gəlirliliyin saxta azaldılması imkanları var. Bunlar vergi yükünün azalmasına eləcə ya aktivlərin qeyri-qanuni mənimsəməsinə istiqamətlənən nöqsanların nəticəsi ola bilər. Bunlar informasiya, məsləhət eləcə s. xidmətlərin göstərilməsinə görə ödənişlərə, nisbi ödənişlərinə, mənfi məzənnə fərqlərinə, sənədlər üzrə cərimələrə digər məsrəflərin ödənilməsinə gətirib çıxarır. Bu yekunlar bir-birindən asılı edilən şəxslər arasında olan müqavilələrin nəticəsi hesab edilir.

5.*Marketing iqtisadi təhlili.* Marketing təhlilinin əhəmiyyəti məhz təşkilatın bazar vəziyyətinin sabitliyinin qiymətləndirilməsi yanaşı, həm də qiymət siyasətinin eləcə məhsulun bölüşdürülməsi sisteminin təhlili yekununda vergi yükünün azalmasına eləcə gəlirin əldə edilməsinə istiqamətlənən vacib hərəkətləri aşkar etməyə şərait yaradır. Məsələn, məsrəflərə nisbətən qiymətlərin aşağı salınması, əmtəələrin paylanması sistemində çoxsaylı vasitəçilərin eləcə ya çoxdərəcəli kanalların istifadəsi satışda meydana çıxaraq tamamilə başqa əməllərə nail olunmasına yönəldilə bilər.

6.*Xüsusi kapitalın, aktivlərin gəlirliliyinin eləcə biznesin inkişafı səviyyəsinin iqtisadi təhlili.* Biznesin inkişafının yüksək dinamikası uzun müddətlər ərzində gəlirliliyinin pis eləcə ya mənfi səviyyəsi ilə icra edə bilməz və bu halda gəlirin saxta şəkildə aşağı düşməsi ehtimal edilir. Xalis gəliri xarakterizə edən vacib göstəricilərin (milli balans, mədaxil, personalın sayı) yüksək, inkişaf dinamikası, həmçinin maliyyə davamlılığı parametrlərini aşağı tempi ilk növbədə sahibkarlığın inkişafının stimulu sübut edirlər. İnkişafın özü bir-birindən asılı edilən xüsusi və əsas fəaliyyətdə növbəyə alınmamış gəlirlərin leqallaşmasını xarakterizə edən xarici mənbələrlə maliyyələşir.

7.*Əldə olunan ehtiyatların qiymətinin realizə olunan məhsulun bazar qiymətinə satılan müvafiqliyinin iqtisadi təhlili.* Təhlil prosesində əməkhaqqının, borc sərmayə üzrə faiz dərəcəsinin eləcə maddi ehtiyatların qiymət səviyyəsini, xarici təsərrüfatı subyektlərinin xidmətlərini iqtisadi təhlil etmək lazımdır.

8.*Təşkilatların maliyyə davamlılığının iqtisadi təhlili.* Bu zaman istiqrazların vacib öhdəliklər nəticəsində uzun müddət vaxtında maliyyə davamlılığının azalan parametrlər, uzunmüddətli ödənişləri olan kreditor ödəmələri satıla bilən aktivlərin təminatlığının

kəskin səviyyəsi (gəlirin azalması) eləcə sonra isə onun istiqrazın yolu ilə leqallaşdırması araşdırılır.

9. *“Vergihəcmli” mədaxilin quruluşunun iqtisadi təhlili.* Maddi məsrəflər, digər məsrəflər, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasına imkan verən mədaxil quruluşu “qeyri-vergihəcmli” əhəmiyyətli, mədaxil quruluşu gəlir, əməkhaqqı xərcləri, sosial ehtiyaclara ödəmələr, əsas vəsaitlərin amortizasiyası isə pisləşmiş olacaqdır. Mədaxil strukturunun tərkib hissələri hesab edilən “qeyri-vergihəcmli” ünsürün payının çoxalması istiqamətində kəskin dəyişiklik edilə bilər ki, bu da təşkilatın vergi planlaşdırılması üzrə təşəbbüs imkanı kimi dəyərləndirə bilər. Analoji təhlil təsərrüfat subyektinin valyuta axınları üzrə də edilə bilər. Təhlil zamanı sadələşdirilmiş vergi şəbəkədən istifadə edən təsərrüfat subyektlərinin eləcə vergitutulana qədər gəlirə hesablanmış məsrəflərin artımına eləcə müvafiq olaraq mülki-hüquq xarakterli sənədlər üzrə fərdi sahibkarların ödənişlərinə diqqət yetirmək lazımdır.

Əsas vəsaitlərin vəziyyətinin audit qiymətləndirilməsi. Sahibkarların uzunmüddətli kapital qoyuluşuna, eyni zamanda əsas vəsaitlərə münasibəti sahibkarın inkişafının və menecmentin keyfiyyəti perspektivlərinin uzunmüddətliyini xarakterizə edir. Əgər təşkilatların rəhbərləri eləcə sahibkarları əsas vəsaitləri lazımi əsasında qoruyub saxlamırlarsa və istehsal bazasının formasına uzunmüddətli investisiyalar həyata keçirmirlərsə, uzunmüddətli vəsaiti, nizamnamə kapitalına kredit, lizinq, investisiya cəlb etmirlər eləcə əhəmiyyətli məbləğləri bölüşdürülməmiş gəlir formada saxlamırlarsa, onların uzunmüddətli sahibkarlıq üçün məqsədləri yoxdur. Bu cür davranış adətən təşkilatlarda mədaxilin və yaxud aktivlərin məbləğinin azalması ilə müşayiət olunur.

Digər maliyyə hesabatlarının əsası olan kapitalda dəyişikliklər haqqında maliyyə hesabatı zamanı əsasən ümumi gəlir, elan edilmiş dividendlər, mənfəətdən istifadə, nəhayət əvəzsiz verilmiş əsas vəsaitlər nisbi və mütləq ifadədə müqayisə edilərək öyrənilir və qiymətləndirilir . Bu zaman analitik prosedurlardan istifadə etməklə bu hesabatlar üzrə istifadə olunmuş ehtiyatlar müəyyən edilərək tövsiyyə edilir.

Iqtisadi islahatlar şəraitində maliyyə hesabatlarının əsası olan pul vəsaitlərinin hərəkəti və onlardan istifadə analitik prosedurların köməyi ilə istiqamətlər üzrə öyrənilir

və qiymətləndirilir. Bu zaman aşağıdakılara diqqət yetirmək lazımdır :

1. əməliyyat fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti
2. əməliyyat fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin xalis hərəkəti
3. pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri üzrə ilin sonuna olan qalıq.

Bu istiqamət üzrə analitik prosedurların köməyi ilə pulların daxil olması, xərclənməsi, səmərəlilik əmsalları müqayisəli şəkildə öyrənilir və qiymətləndirilir.

Təşkilat və təsərrüfat subyektləri tərəfindən birmənalı qəbul edilən maliyyə hesabatlarının əsası olan maliyyə vəziyyətinin analitik prosedurların vasitəsi ilə öyrənilməsi zamanı aşağıdakılara diqqət yetirilməlidir :

1. uzunmüddətli aktivlər
2. qısamüddətli aktivlər
3. kapital
4. qısamüddətli öhdəliklər
5. uzunmüddətli öhdəliklər.

Bu istiqamətlər üzrə təşkilat və təsərrüfat subyektlərində analitik prosedurların həyata keçirilməsi nəticəsində bunların hər birinin müqayisə olunaraq nisbi və mütləq şəkildə öyrənilməsi təşkilatların maliyyə vəziyyətinin və maliyyə sabitliyinin yaxşılaşdırılmasına tam şərait yaratmış olur.

Hazırkı şəraitdə fəaliyyətdə olan maliyyə sənədlərinin əsası olan uçot siyasəti bunların yoxlanmasında və təhriflərin aşkar edilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, uçot siyasətinin hazırlanması vaxtı özünün strateji inkişaf baxımından təşkilatların optimal son yekunlarına nail olmağa imkan verəcək. Mövcud siyasətin bazar iqtisadiyyatının prinsiplərinə uyğun formalaşmasına səy göstərir. Bu baxımdan uçot siyasəti zamanı aşağıdakı analitik proseslər görülməlidir :

- Təşkilatın illik maliyyə vəziyyətinin iqtisadi təhlili ;
- Təşkilatın uçot siyasətinin digər aspektlərinə təsir göstərən fəaliyyətdə olan qanunvericilikdə , eləcə başqa normativ aktlardakı dəyişikliklərin iqtisadi təhlili ;
- Sonrakı maliyyə ilində təşkilatın strategiyasının , eləcə inkişaf perspektivinin audit qiymətləndirilməsi ;
- Uçot siyasətinin təmin edəcəyi əsas məqsədlərin müəyyən edilməsi ;

- Milli mühasibat uçotunun aparılmasının mövcud metodu və üsullarının təhlili, eləcə təsərrüfatçılığın real şəraitində onların tətbiqinin effektivliyinin qiymətləndirilməsi ;
- Təşkilatın strateji vəzifələrinin icrası, o cümlədən maliyyə dayanıqlığının möhkəmlənməsinə şərait yaratmaqdan daha effektiv uçot üsullarının müəyyən edilməsi ;
- Milli mühasibat uçotunun yaxşılaşdırılması ilə bağlı problemlə məsələlərin dəqiq araşdırılması.

Ümumiyyətlə uçot siyasətinin formalaşması zamanı çox ciddi tələblər gözlənilməlidir. Ona görə ki, bunlar analitik prosedurların müəyyən edilməsində və həyata keçirilməsində mühüm rol oynayır:

- Tamlıq ;
- Qanunilik ;
- Ziddiyyətlik ;
- Məzmunun formaca üstünlüyü ;
- Dürüstlük ;
- Səmərəlilik .

2.3.Auditdə istifadə olunan analitik prosedurların müasir vəziyyətinin qiymətləndirilməsi

Qeyd etmək lazımdır ki, hazırki dövrdə auditor yoxlamaları aparılmasının əsas elementi olan analitik prosedurlar audit aparılan təsərrüfat subyektlərinin uçot və qeyri-uçot informasiyaları arasında nisbətə müəyyən edilməsini aşkar edir. Müasir iqtisadi çağırışlar zəmnində təşkilat və təsərrüfat subyektlərində analitik prosedurların müasir vəziyyətinin qiymətləndirilməsində çox əhəmiyyətli olan təşkilatın və təsərrüfat subyektlərinin milli mühasibat və maliyyə hesabatlarının mövcud vəziyyətinin mütləq və nisbi parametrlər üzrə qiymətləndirilməsi bazar iqtisadiyyatının prinsiplərindən irəli gəlir. Bu baxımdan hesablanmış və yaxud müəyyənləşdirilmiş parametrlərin əsasında hesablanmış əmsalların müqayisə edilməsi analitik prosedurların qiymətləndirilməsinə tam şərait yaratmış olur. Hazırki şəraitdə, auditor prosedurlarının işlənilməsi və onların həyata keçirilməsi göstərilən ardıcılıqla aparıla bilər :

1. Analitik prosedurların əsas məqsədinin müəyyən edilməsi ;
2. Qarşıdakı məqsədə çatmaq üçün səmərəli prosedur növünün seçilməsi ;
3. Müasir məlumat bazasının müəyyən edilməsi ;
4. Optimal qərarların qəbul edilməsi üçün əsas ölçülərin müəyyən edilməsi .

I . İqtisadi islahatlar şəraitində prosedurların məqsədinin müəyyən edilməsi; Ona görə əhəmiyyətlidir ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində tətbiqi məqsədlərinə görə əsas olan analitik prosedurlar kompleksinə göstərilənlər daxildir:

-tələbin biznes fəaliyyəti ilə tanışlıq eləcə onun işgüzar aktivliyinin müəyyən olunması;

-milli mühasibat və maliyyə hesabatlarında vacib düşünülmüş və təsadüfi səhv istiqamətlərinin müəyyən olunması;

-geniş testləşdirmənin ixtisar edilməsi;

-təşkilatın fəaliyyət qabiliyyətinin audit qiymətləndirilməsi;

-zamanın seçilməsi.

Məlumdur ki, hazırkı şəraitdə auditorun maliyyə məlumatlarına təsir edə biləcək hadisənin eləcə əməliyyatın xüsusiyyətlərini müəyyən etmək üçün sifarişçinin bazar fəaliyyəti və onun mənsub sayılan sahə haqqında lazımi biliklər elementinə malik olması zəruri şərt sayılır. Bizim fikrimizcə, həmin, biliklər elementi özündə aşağıdakıları birləşdirir:

- Təşkilatın fəaliyyət göstərdiyi kommersiya strukturunun haqqında ətraflı və obyektiv xüsusi məlumat toplusu;

-Təşkilatın istehsal və kommersiya imkanı haqqında tam təsəvvürün formalaşması.

Bundan başqa, audit prosesində çox real nəticə əldə etmək məqsədilə auditor ümumiyyətlə keçmiş yoxlamaların məlumatlarını nəzərə alır və onlardan istifadə edir. Belə bir şəraitdə, müxtəlif həcmli mütləq və nisbi göstəricilərin aşkarlanması və dəyişikliklərin qiymətləndirilməsi cari təhlilin yekun prosedurası hesab edilir. Fikrimizcə, həmin kənarlaşmalar auditor yoxlamalarının planlaşdırılması vaxtı nəzərə alınması vacib olan ölçü, və spesifik hadisələri əks etdirir. Aydındır ki, müasir şəraitdə auditin aparılması üçün vacib olan məlumat göstərilən mənbələr hesabına reallaşa bilər:

-təsdiq edilmiş milli mühasibat eləcə maliyyə hesabatı;

- direktorlar şurasının ümumi iclaslarının protokolları;
- ötən ilin üzləşmələri və digər auditor faylları;
- real auditor faylları (dəyişməz məlumat);
- idarəetmə tərkibində və uçot sistemlərində gözlənilən kənarlaşmalar, haqqında

Azərbaycan Respublikası Hökumətinin, Azərbaycan Respublikası Maliyyə orqanlarının, Auditorlar Palatasının və Milli Bankın sərəncamları və Əsasnamələri.

Təşkilatın imkan qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi üçün tətbiqi nəzərə alınmaqla analitik prosedurlar artıq auditin tənzimlənmə mərhələsində təsərrüfat subyektlərinin əsas maliyyə çətinlikləri ilə üzləşməsi vəziyyətini müəyyən etməyə imkan verir. Onda auditor riskinin qiymətləndirilməsi vaxtı auditor təsərrüfat subyektlərinin zəifləməsi ehtimalını nəzərə alır və bu zaman audit prosesində istifadə olunan analitik prosedurlar həmin imkanı qabaqcadan görməyə əlverişli mühit yaradır. Yoxlamanın son mərhələsində auditor tərəfindən təşkilatın fəaliyyət qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi “ahəngdarlığın araşdırılması prosedurası” adlanır. Ahəngdarlığın qiymətləndirilməsi mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarının düzgünlüyü haqqında auditorun son rəyinin formalaşmasına müsbət təsir göstərir.

Məlumdur ki, hazırkı şəraitdə analitik prosedurların həyata keçirilməsinin əsas məqsədlərindən biri sifarişçinin mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarında mümkün düşünülmüş eləcə təsadüfi səhv zonalarının müəyyən olunması hesab edilir. Nəzəriyyədə, hazırkı ildə auditə cəlb edilməyən maliyyə informasiyaları ilə onların müqayisə edildiyi digər informasiyalar arasındakı gözlənilməz kəskin dəyişikliklər «qeyri-adi kənarlaşma» adı ilə tanınır. Əgər qeyri-adi kənarlaşmanın miqyası çoxdursa, onda auditor bunun səbəbini öyrənir, onun təsadüfi səhv eləcə ya maliyyə hesabatının düşünülmüş formada təhrif edilmədiyini və vacib iqtisadi hadisə olduğunu araşdırır. Təcrübədə analitik prosedurların bu aspekti bəzi vaxt «diqqət isliqaməti» adlandırılır. Çünki, onlar tədqiqatçının səhv eləcə ya qeyri-dəqiqliyin tapılması mümkün sayılan auditin spesifik sferalarında çox müfəssəl prosedurların həyata keçirilməsinə yönəldilir. Auditor qeyri-adi kənarlaşmaların məbləğini təhlil edərkən firmadaxili təlimatlara əsas götürülür və özünün ekspert rəyi əsaslı təsdiq edilmiş ölçülərdən istifadə edir. Təcrübədə qeyri-adi kənarlaşmaların vəziyyəti nəzəriyyə və praktikada məqbul

olunmayan həddən yüksək olduqda, belə dəyişikliklərin həcmi auditor tərəfindən araşdırılır. Əgər bu kənarlaşmanı mütləq meyarda göstərmək mümkün deyildirsə, onda nisbətlərlə ifadə olunmuş nisbi kəmiyyətlərdən yararlanmaq məqsədəuyğun sayılır.

Aydındır ki, praktikada müfəssəl auditor prosedurlarının ixtisar olunması məqsədilə analitik prosedurlar öyrənilə bilər. Əgər analitik prosedurlar vasitəsilə vacib kənarlaşmaları aşkar etmək çətindir, onda bu ciddi səhv eləcə ya qeyri-dəqiqlik ehtimalının aşağı olduğu anlamına gəlir. Fikrimizcə, təcrübədə bir qayda olaraq həmin analitik proseduranın yekunu mühasibat hesabları üzrə qalıqların araşdırılması və onların düzgünlüyünün təsdiqinə istiqamətlənir. Bu isə, öz növbəsində, araşdırılan mühasibat və maliyyə hesabatlarının iqtisadi təhlili zamanı az miqdarda geniş testlərlə kifayətlənməyə imkan verir. Müasir şəraitdə, analitik prosedurların tətbiqi nəticəsində əldə edilən faktların eləcə sübutların yararlıq səviyyəsi konkret mühitdə onların etibarlılıq səviyyəsindən asılı olur. Audit prosesində bəzi problemlərin həll edilməsi zamanı onların ümumi prosedur növlərindən daha effektiv olması ehtimalı yüksəkdir. Digər şəraitdə analitik prosedurlar çox yaxşı halda auditorun diqqətini loyal faktların və sübutların toplanılmasına istiqamətləndirə bilər.

II. Analitik prosedur növünün seçilməsi. Məlumdur ki, müasir şəraitində auditin aparılması vaxtı istifadə edilə biləcək analitik prosedur növünün seçilməsi bunun təşkili məqsədindən və eyni zamanda auditorun müstəqil ekspert qiymətləndirməsindən asılıdır.

III. İnformasiya bazasının müəyyən edilməsi. Fikrimizcə, söhbət sifarişçinin mühasibat eləcə maliyyə hesabatları növünün araşdırılmasından getmir. auditor analitik prosedurların keçirilməsi üsulunu və onun informasiya bazasını götürməklə, praktiki olaraq auditin araşdırılmasını məqsədəuyğun dövrdə vaxtı seçmiş olur. Məlumdur ki, audit nəzəriyyəsində cari dövrlərinin sayı və auditorun araşdırma biləcəyi informasiyanın miqdarı haqqında vacib meyarlar yoxdur. Nəzəri cəhətdən o da əsasdır ki, təhlil üçün götürülmüş cari dövrlərinin sayı çox olduqda iqtisadi təhlilin nəticələri daha obyektiv eləcə inandırıcı olur. Başqa sözlə desək, dinamika tipləri nə qədər dərin və müxtəlif olarsa iqtisadi təhlilin effektivliyi də bir o qədər çox olar. Təcrübədə, bəzi hallarda auditor çoxsahəli hesabat dövrlərinin məlumatlarının müqayisəsi vaxtı nəzərə alınması

vacib olan rəqabət göstəricilərlə rastlaşır və onların vacibliyi kompleks təhlil və subyektivizim strumətlərinin daxil olmasını labüd edir. Ona görə də iqtisadi ədəbiyyatlarda hesabat dövrlərinin sayı eləcə təhlilə cəlb ediləcək informasiyanın həcmi haqqında problemlərin həllinin professional hissiyyatdan eləcə auditorun ixtisas səviyyəsindən asılılığı bir daha vurğulanır.

Qeyd etmək lazımdır ki, hazırda təşkilatların auditi zamanı auditor tərəfindən tələblərin «maliyyə-təsərrüfat tarixi»nin təhlilinin dərinləşdirilməsi eləcə ona daha çox maraq fikir verilməsi auditin keyfiyyətini yüksəltmir eləcə bəzi hallarda onun effektivliyini aşağı salır. Çünki, hüquqi cəhətdən ölkə təşkilatların «tarixi»nin 5-6 ildən artıq olmaması eləcə həmin dövrlərdə xeyli makroiqtisadi çətinliklərin baş verməsi onların müqayisə olunması, uçotu və iqtisadi təhlili işlərinin “əsassız yaradıcılığa” çevirir, hazırda , analitik prosedurlar üçün auditorun qərarlarında iki illik mühasibat balansı eləcə maliyyə nəticələri haqqında milli hesabat forması olduqda, belə bir vəziyyət səmərəli variant hesab edilə bilər.

IV. Qərarların qəbul olunması üçün ölçülərin müəyyən edilməsi. Təcrübədən məlumdur ki, auditor tam təhlil zamanı maliyyə hesabatlarının parametrlərinə əsasən hesablanmış müxtəlif əmsalların avropa və ölkə təcrübəsində qəbul olunmuş normativ kəmiyyətlərinə istinad edir. Audit aparılan dövrün faktiki parametri ilə auditor prosedurunun tələblərinin ikinci mərhələsində müqayisə üçün götürülmüş baza parametri arasında kritik fərq bu problemin həllində əsas variant hesab olunur. Bununla yanaşı, auditor tərəfindən maliyyə hesabatının əsas maddəsi üçün müəyyən edilən real göstərici də müqayisə üçün dayaq rolunu oynaya bilər. Ona görə də, müasir şəraitdə auditor tərəfindən müqayisə dayaq kimi seçilmiş kritik fərq eləcə ya mütləq kəmiyyətin yüksəlməsi audit aparılan obyektin geniş testləşdirilməsi haqqında nəticənin qəbul edilməsini zəruri hesab edir.

V. Auditor prosedurlarının yerinə yetirilməsi eləcə nəticələrin ümumiləşdirilməsi. Aydındır ki, bu mərhələnin əhəmiyyətini iqtisadi təhlil, onun nəticələrinin şərhə eləcə auditor tərəfindən aşkar olunmuş qeyri-adi kənarlaşmaların ümumiləşdirilməsi prosesi əhatə edir. Bu zaman analitik prosedurların icrası və onun layihələşdirilməsi üsulunun seçilməsi qarşıya qoyulmuş vəzifələr tamlığından asılı olaraq həyata keçirilir. Auditor

təhlilin ardıcılığı baxımından birinci növbədə maliyyə (mühasibat) hesabatının araşdırılması metodunun seçilməsi eləcə ondan istifadə olunması məsələnin həllini məqsədəuyğun sayır. Bu üsul təşkilat kapitalının və əldə edilmiş mənfəətin formalaşması mənbələrinin müəyyən edilməsi məqsədilə əks olunan hesabatlarda mövcud parametrlərin real kəmiyyətlərinin, uçot siyasətinin əsas məqamlarının və illik hesabatda edilmiş formaların öyrənilməsi eləcə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur. Bu zaman maliyyə formalarındakı qeyri-adi kənarlaşmalara eləcə məbləğlərə xüsusi diqqət yetirilir. Bundan başqa, analitik prosedurların icrası prosesində auditor iqtisadi təbiilin fərq, interpolyasiya, korrelyasiya, reqressiya metodlarından, iqtisadi-riyazi üsullardan və digər evristik qaydalardan istifadə edə bilər. Məlumdur ki, hazırkı şəraitdə analitik prosedurların həyata keçirilməsinin əsas məqsədlərindən biri sifarişçinin mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarında mümkün düşünülmüş eləcə təsadüfi səhv zonalarının müəyyən olunması hesab edilir. Nəzəriyyədə, hazırkı ildə auditə cəlb edilməyən maliyyə informasiyaları ilə onların müqayisə edildiyi digər informasiyalar arasındakı gözlənilməz kəskin dəyişikliklər «qeyri-adi kənarlaşma» adı ilə tanınır. Əgər qeyri-adi kənarlaşmanın miqyası çoxdursa, onda auditor bunun səbəbini öyrənir, onun təsadüfi səhv eləcə ya maliyyə hesabatının düşünülmüş formada təhrif edilmədiyini və vacib iqtisadi hadisə olduğunu araşdırır. Təcrübədə analitik prosedurların bu aspekti bəzi vaxt «diqqət isliqaməti» adlandırılır. Çünki, onlar tədqiqatçının səhv eləcə ya qeyri-dəqiqliyin tapılması mümkün sayılan auditin spesifik sferalarında çox müfəssəl prosedurların həyata keçirilməsinə yönəldilir. Auditor qeyri-adi kənarlaşmaların məbləğini təhlil edərkən firmadaxili təlimatlara əsas götürülür və özünün ekspert rəyi əsaslı təsdiq edilmiş ölçülərdən istifadə edir. Təcrübədə qeyri-adi kənarlaşmaların vəziyyəti nəzəriyyə və praktikada məqbul olunmayan həddən yüksək olduqda, belə dəyişikliklərin həcmi auditor tərəfindən araşdırılır. Əgər bu kənarlaşmanı mütləq meyarda göstərmək mümkün deyildirsə, onda nisbətlərlə ifadə olunmuş nisbi kəmiyyətlərdən yararlanmaq məqsədəuyğun sayılır.

Məlumdur ki, hazırkı şəraitdə analitik prosedurların həyata keçirilməsinin əsas məqsədlərindən biri sifarişçinin mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarında mümkün düşünülmüş eləcə təsadüfi səhv zonalarının müəyyən olunması hesab edilir.

Nəzəriyyədə, hazırkı ildə auditə cəlb edilməyən maliyyə informasiyaları ilə onların müqayisə edildiyi digər informasiyalar arasındakı gözlənilməz kəskin dəyişikliklər «qeyri-adi kənarlaşma» adı ilə tanınır. Əgər qeyri-adi kənarlaşmanın miqyası çoxdursa, onda auditor bunun səbəbini öyrənir, onun təsadüfi səhv eləcə ya maliyyə hesabatının düşünülmüş formada təhrif edilmədiyini və vacib iqtisadi hadisə olduğunu araşdırır. Təcrübədə analitik prosedurların bu aspekti bəzi vaxt «diqqət isliqaməti» adlandırılır. Çünki, onlar tədqiqatçının səhv eləcə ya qeyri-dəqiqliyin tapılması mümkün sayılan auditin spesifik sferalarında çox müfəssəl prosedurların həyata keçirilməsinə yönəldilir. Auditor qeyri-adi kənarlaşmaların məbləğini təhlil edərkən firmadaxili təlimatlara əsas götürülür və özünün ekspert rəyi əsaslı təsdiq edilmiş ölçülərdən istifadə edir. Təcrübədə qeyri-adi kənarlaşmaların vəziyyəti nəzəriyyə və praktikada məqbul olunmayan həddən yüksək olduqda, belə dəyişikliklərin həcmi auditor tərəfindən araşdırılır. Əgər bu kənarlaşmanı mütləq meyarda göstərmək mümkün deyildirsə, onda nisbətlərlə ifadə olunmuş nisbi kəmiyyətlərdən yararlanmaq məqsədəuyğun sayılır.

III FƏSİL. AUDITIN ANALITİK PROSEDURLARININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ PROBLEMLƏRİ

3.1. Auditdə analitik prosedurun səmərəliliyin artırılması istiqamətləri

Əvvəlki fəsillərdə xüsusi vurğulandığı kimi, bazar iqtisadiyyatı şəraitində həyata keçirilən auditor araşdırmalarının bütün mərhələlərində analitik prosedurlara əməl olunur. Göründüyü kimi, analitik prosedurlar auditin istər tənzimlənmə və istərsə də son istiqamətində mühasibat hesabatlarının informasiyaları əsasında hesablanan və qiymətləndirilən yekun maliyyə əmsallarından istifadəni nəzərə alınır. Nəzəriyyə və praktikada çox istifadə edilən maliyyə əmsalları, birinci növbədə, təşkilatın maliyyə vəziyyətini öyrənməyə eləcə istifadəçi mövqeyindən mühasibat eləcə maliyyə hesabatların nəzərdən keçirməyə şərait yaradır.

Fikrimizcə, auditin planlaşdırma mərhələsi bu yoxlamalarının aparıb aparılması üçün əsas sayılan və sisteməlik dəyişilən auditor tədbirlərinin siyahısının mexaniki qaydada tərtib edilməsi ilə başa vurulmur. Məlumdur ki, auditor mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarının ayrı-ayrı elementlərin və göstəricilərinin müqayisəsi gedişatında inflyasiya ilə bağlı vacib kənarlaşmaların və risklərin mövcudluğu inamını yaxşı bilir və bunu tənzimlənmədə mütləq şərt kimi qəbul edir. Bu vaxt risk dedikdə, auditin planlaşdırma istiqamətində buraxılan səhv, uyğunsuzluq eləcə mövcud qanunvericiliyin tələblərinin pozulması inamı eləcə mümkünə başa düşülür. Ona görə də, nəzəri və praktiki ədəbiyyatlarda tənzimlənmə risklərin azaldılmasına və auditin effektiv təşkilinə imkan verən şərt kimi xarakterizə olunur.

Məlumdur ki, auditin tənzimlənmə istiqamətində nəzərə alınan analitik prosedurlar auditor yoxlamalarının vəziyyətinin işlənilib hazırlanması və kənarlaşmaları müəyyən etməyə imkan verən xarakterik əlaqələrin eləcə asılılıqların müəyyən edilməsi məqsədini güdür. Məhz bu baxımdan, bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditor yoxlamalarının aparılması vasitəsilə həyata keçirilən analitik prosedurlardan istifadə imkanlarının öyrənilməsi, maliyyə hesabatlarının iqtisadi təhlili metodikasının işlənilib hazırlanması eləcə auditorun fəaliyyət məntiqinin aşkarlanması auditin tənzimlənmə mərhələsində onlardan istifadənin vacibliyini daha da artırır. Ona görə də, hazırkı

dövrə auditor analitik prosedurlardan istifadənin praktiki nəticələrini hesablayır, yoxlamaların tənzimlənməsində konkret alqoritmlərdən istifadənin məqsədəuyğunluğu məqbuldur və buraxılmış səhvlərin əvvəlcədən müəyyən edilməsi mexanizmini işləyib yekunlaşdırır. Bundan fərqli olaraq, auditor analitik prosedurlardan istifadənin alqoritmlərinin nəzəri hissəsində əsaslandırılmış iş prinsipləri əsasında məntiqi qavrama zəncirini qurur. Buna görə də, auditor birinci növbədə analitik prosedurların tətbiqinin məqsəd və vəzifələrini müəyyən edir:

- müxtəlif parametrlərin «qeyri-adi kənarlaşma»ları haqqında məlumatların əldə edilməsi;

- auditor yoxlamaları planının tərtibi vaxtı mümkün səhv zonalarının aşkar etməlidir.

Hazırda, auditin planlaşdırılması prosesində mümkün səhv zonalarının müəyyən olunması ehtimal xarakteri daşıyır. Lakin, nəzəriyyə və təcrübədə mühasibat və maliyyə hesabatları hər zaman həqiqəti obyektiv və düzgün göstərilən sənəd kimi təqdim olunur. Aydın ki, tənzimlənmə mərhələsində mühasibat və maliyyə formalarının hər hansı bir maddəsinin real olmadığı haqqında rəy formalaşmır eləcə təşkilatlarda həyata keçirilən audit bir vasitə olaraq həmin fikrin əsaslandırılmasına istiqamətlənir. Fikrimizcə, qeyd edilən məqsədə çatmaq üçün analitik prosedur növlərinin tətbiqi daha məqsədəuyğun hesab edilə bilər:

- milli maliyyə hesabatlarının iqtisadi oxunması;

- milli mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarının mütləq eləcə nisbi parametrlərin müqayisə edilməsi;

- milli mühasibat hesabatlarının informasiyaları əsasında maliyyə əmsallarının hesablanması eləcə onların nəzəri cəhətdən qəbul olunmuş kritik norma ilə üzləşdirilməsi.

Azad bazar iqtisadiyyatı şəraitində çoxsaylı əmsalların, o cümlədən maliyyə dayanıqlığı, ödəmə qabiliyyəti, təşkilatların işgüzar aktivliyi və rentabellik parametrlərinin tədqiqi zamanı «qeyri-adi kənarlaşma»ların imkanları haqqında ilkin informasiyanın əldə olunmasını nəzərdə tutan metod daha effektiv hesab olunur. Çünki, mühasibat hesabatlarının informasiyaları əsasında hesablanan və qiymətləndirilən

vergi əmsalları mütləq göstəricilərə nisbətən bütöv inkişaf meyllərini əks etdirir eləcə onlar iqtisadi parametrlər arasında yüksək çox ehtimal olunan qarşılıqlı münasibətlər haqqında informasiya daşıyır. Fikrimizcə, həmin meyllər eləcə tendensiyalar təhlilin sonrakı mərhələsində əsaslandırıcı istiqamət kimi çıxış edir. Bu halda auditorun ixtisas vəziyyəti həmin ölçüləri müəyyən etmək bacarığı eləcə iqtisadi təhlildə onları konkret vaxtda nəzərə almaq qabiliyyətinə əsaslanır .

Məlumdur ki, yoxlamanı daha səmərəli təşkil etmək üçün hər əsas auditor qarşıya qoyulmuş prioritetlərin həlli baxımından müstəqil proqnoz tərtib edir. Ümumilikdə, auditor tərəfindən müstəqil variantda tərtib edilmiş tənzimlənən əksər hallarda mühasibat balansı eləcə maliyyə nəticələri haqqında hesabat sənədinin ayrı-ayrı elementlərinin siyahısından ibarət olur. Bəzi hallarda auditor sifarişlə əlaqədar heç bir məlumatı özündə göstərilməyən proqnoz tərtib edə bilər. Bu qayda ilə tərtib edilmiş proqnozda maliyyə hesabatı maddələrinin adları eləcə onların hər birini yoxlayan əsas icraçılar göstərilir. Bununla yanaşı, sifarişçi haqqında vacib minimal məlumatı olan auditor rəyin hər bir hissəsinin yoxlanılmasına sərf olunan əmək xərclərini də proqnozlaşa bilər. Yoxlamanın planlaşdırılmasında mərhələsində auditor prosedurlarının icrası «xüsusi-dən ümumiyyə» prinsipinə əməl edir. Bu zaman, hər bir xüsusi obyektin yoxlanılmasının mürəkkəblik səviyyəsini qiymətləndirməklə hər bir ümumi sahənin yoxlanılmasına sərf ediləcək vaxtın eləcə xərclərin miqdarını daha dəqiq müəyyənləşdirmək mümkündür. Bundan başqa, auditor auditin tənzimlənməsi mərhələsində hesabat məlumatları əsasında əsaslandırılmış maliyyə əmsallarından istifadə olmaqla yoxlanılacaq fərdi obyektləri müəyyən ola bilər. Fikrimizcə, bu baxımdan likvidlik eləcə maliyyə sabitliyi əmsallarına diqqət yetirmək daha məqsəduyğundur (bax cədvəl 3.1).

Fəaliyyətini öyrəndiyimiz kommersiya təşkilatlarında mühasibat balansının

Təşkilatın likvidlik və maliyyə sabitliyi əmsallarının vəziyyəti

	Əmsalların adı	Hesabat ilinin əvvəlinə	Hesabat ilinin sonuna	Kənarlaşma {+;}
1	2	3	4	5
1	Müstəqillik əmsalı	0,70	0,53	0,17
2	Xüsusi və cari vəsaitlərin nisbəti əmsalı	0,60	1,19	+0,59
3	Xüsusi və cəlb edilmiş vəsaitlərin nisbəti əmsalı	0,42	0,76	+0,34
4	Xüsusi kapitalın manevr etmə əmsalı	0,13	0,19	+0,06
5	Təşkilatın sərəncamında olan istehsal təyinatlı təsərrüfat vəsaitlərinin xüsusi çəkisi əmsalı	0,73	0,62	0,11
6	Ehtiyatlar və xərclərin formalaşma mənbələrinin müstəqillik əmsalı	0,59	0,63	+0,04
7	Ehtiyatlar və xərclərin formalaşmasının xüsusi mənbələr hesabına təmin olunması əmsalı	0,44	0,41	0,03
8	Mütləq likvidlik əmsalı	0,09	0,17	+0,08
9	Ümumi örtülmə əmsalı	1,06	1,07	+0,01
10	Ara likvidlik əmsalı	0,50	0,56	+0,06
11	Köhnəlmə əmsalı	0,55	0,59	+0,04

Verilən informasiyaları əsasında hesablanmış göstəricilərdən göründüyü kimi maliyyə sabitliyi əmsalları mənfi, mövcud likvidlik göstəriciləri isə artım tempi ilə xarakterizə olunur. Burada ən yüksək artım (0,59) cari eləcə xüsusi vəsaitlərin nisbəti əmsalı ilə müşahidə edilir. Fikrimizcə, bunun səbəbini öyrənmək üçün müqayisəli analitik milli balansın aktivinə baxmaq qənaətbəxşdir. Balansın əsas aktivindən göründüyü kimi, ilin axırına bitməmiş istehsal qalığı eləcə gələcək dövrün xərcləri mütləq mövqedə digər maddələrə nisbətən daha əsas artım tempinə malik olmuşdur. Aydınır ki, auditor üçün o qədər də vacib sayılmayan belə bir nəticə özü-özlüyündə aşağı likvidli elementlərin nəzərə çarpacaq artımının mənfi ölçüləri haqqında subyektiv fikri təsdiq ola bilər. Bundan başqa, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təşkilatlarda işgüzar aktivliyi əks etdirən parametrlər üzrə də artım meyli nəzərə çarpır. Belə ki, təhlil olunan vaxt ərzində ehtiyatların və xərclərin dövr sürəti 45% artmış eləcə vaxt etibarlı ilə

bunların dövr müddəti 24 gün aşağı düşmüşdür. Fərqli olaraq, 2016-cü ilə nisbətən 2017-ci ildə valyuta gəlirlərinin həcmi 109% çoxalmışdır. Beləliklə, bitməmiş istehsal qalığının eləcə gələcək dövrün xərclərinin artımı cari kapitalının dövr sürətini azaltmamış eləcə bir qayda olaraq təşkilatın işgüzar fəallığının artması bitməmiş istehsal qalıqlarının miqdarının mütləq ifadədə yüksəlməsinə səbəb olmuşdur.

Nəzəriyyə və təcrübədən məlumdur ki, istehsalın həcmnin eləcə eləcə də bitməmiş istehsala xərclərin artımı material və hazır əmtəə qalıqlarının eyni səviyyədə artımına əsas olur. Lakin, müqayisəli analitik milli balansdan göründüyü kimi, anbarda xammal və hazır məhsul qalıqlarının kənarlaşması mənfi kəmiyyət təşkil edir. Fikrimizcə, auditor yuxarıda qeyd edilən bu cür qeyri-adi nisbətənin nəticəni istehsal tsiklinin dəyişməsinə görə eləcə onu istehsal sahəsi ilə bağlı ola bilər. Eyni zamanda, auditor, praktikada istehsal prosesi mərhələlərinin uçotda real əks etdirilməsi riskini təxminləyir eləcə bəzi hesablar üzrə qalıqların əsas çəkisinin dəyişməsi səbəblərinin öyrənilməsi yoxlamanın fərdi obyektini kimi nəzərə alınır. Aydın ki, yoxlamanın gedişi əsas fərdi obyektin planlaşdırılmasının səmərəliliyini göstərir. Məhz buna görə də araşdırmanın sonrakı mərhələsində il vaxtında bitməmiş istehsalın 'kalkulyasiyası' üsulunun əsassız olaraq dəyişdirilməsi istehsal strukturunda faktiki iştirak etməyən xammal eləcə material qalıqlarının onun tərkibinə aid edilməsi eləcə hazır məhsulun mədaxilinin gecikdirilməsi nəticəni diqqətlə araşdırılır.

3.1 sayılı cədvəl göstərir ki, fəaliyyətini yoxladığımız təşkilatda xüsusi və borc kapitalının nisbəti əmsalının dinamikası 0,42-dən 0,70-ə qədər dəyişir. Bu, öz növbəsində, auditora kapital mənbələrinin təşkilat öhdəliklərinin artımı istiqamətində qənaətləndirici aktiv surətdə yenidən bölgüsünün haqqında obyektiv fikir söyləməyə rəvac verir. Lakin, təhlil işi apardığımız təşkilatda həmin kapital mənbələrinin artımı dövriyyədən xarici aktivlərin adekvat artımı ilə nəzərə çarpmır. Bizim fikrimizcə, təşkilatın artan öhdəliklərinin əsas olan dövriyyə kapitalının artım mənbələrini təşkil etdikdə bu vəziyyət özünü daha biruzə verir. Məxrəcində bankın qısamüddətli kreditləri eləcə qısamüddətli öhdəlikləri əks olunmuş likvidlik əmsalları da bunu göstərir. Deməli, azar bazar iqtisadiyyatı şəraitində təşkilatın dövriyyə kapitalının artımı onun digər subyektlər qarşısında olan öhdəliklərinin artımına əsasən uyğun gəlir.

Məlumdur ki, yoxlamaların tənzimlənməsinin növbəti mərhələsində milli maliyyə (mühasibat) hesabatlarının mütləq eləcə nisbi göstəriciləri müqayisə edilməklə vacib risk zonaları müəyyən olunur. Bu məqsədlə, auditor vasitəsilə maliyyə (mühasibat) hesabatlarının ayrı-ayrı parametrlərin xüsusi çəkisi hesablanır eləcə onların köməyi ilə balansın əsas maddələr qrupunun yoxlanılmasına aşkarlanması vaxtın miqdarı bölüşdürülür. Lakin, fəaliyyətini araşdırdığımız təşkilatın balansının aktivində dövrüyyədənkənar aktivlərin əsas xüsusi çəkiyə malik olması araşdırmanın ardıcılığını və üsullarını dəyişdirir. Belə ki, təşkilatın milli mühasibat balansından göründüyü kimi, cari ilinin əvvəlinə əsas fondlar ümumi aktivlərin 28,33%-ni, bitməmiş sərmayələri isə 30.53%-ni təşkil edir.

Cədvəl 3.2

01.01.2018 tarixə təşkilatın müqayisəli analitik balansı
(aktivlər üzrə)

Balansın aktiv maddələrini n sətir kodu	Hesabat ilinin əvvəlinə	Hesabat ilinin sonuna	Maddələrin xüsusi çəkisi		Kənarlaşma (+;)	
			ilin əvvəlinə	ilin sonuna	mütləq ifadədə	xüsusi çəki etibarı ilə
1	2	3	4	5	6	7
010	7911075	7099212	28,33	14,87	- 811863	- 13,46
020	12963	33699	0,05	0,07	+20736	+0,02
050	8936724	14660003	32,00	30,70	+5723279	-1.30
080	16866278	21798430	60,40	45,65	+4932152	-14,75
100	3492396	7010997	12,51	14,68	+3518601	+2,17
120	79223	168231	0,28	0,35	+89008	+ 0,07
130	148511	697199	0,53	1,46	+548688	+0,93
150	92853	745623	0,33	1,56	+652770	+ 1,23
160	1158J79	2399564	4,15	5,03	+1241385	+0,88
175	851004	1294026	3,05	2,71	+443022	-0,34
180						

	5822166	1231564 0	20,85	25,79	+649347 4	+4,94
199	707109	893780	2,53	1,87	+186671	0,66
200	620027	1867508	2,22	3,91	+124748 1	+1,69
260	1280957	3787130	4,59	7,93	+250617 3	+3,34
280	1355	852	0,01	0,01	-503	0
290	829229	828789	2,96	1,73	-440	-1,23
300	-	3203936	-	6,71	+320393 6	+6.71
340	149609	114081	0,54	0,24	35528	-0,30
350	5233732	1363368 8	18,75	28,56	+839995 6	+9.81
360	27922176	4774775 8	100,00	100,00	+ 19825582	0

Fikrimizcə, dövriyyədən kənar aktivlərin əsas xüsusi çəkiyə malik çox vacib olan material tutumu eləcə fond tutumu yüksək olan əsas istehsal sahələri üçün adi hal ola bilər. Buna görə də, auditor real nəticəyə nail olmaq üçün əsas aktivlərin formalaşması sahəsində aparılan araşdırmaların dövrlərinin artırılması barədə rəy verməlidir. Yoxlamanın gedişində auditor, birinci növbədə bahalı əsas fond sahələrinin əldə edilmə şəraitini eləcə bitməmiş istehsala məsrəflərin xüsusiyyətlərini araşdırır. Cari məlumatlarından göründüyü kimi, fəaliyyətini iqtisadi təhlil etdiyimiz təşkilatlarda xərclərin böyük hissəsinin yoxlanılan ilə qədərki müddətdə əldə olunan əsas vəsaitlərin köhnəlmə məbləği nəzərə alınır və bunu auditor risk bölməsi kimi qiymətləndirir. Bununla yanaşı, auditor fərqli analitik balans informasiyaları əsasında əsas vəsaitlərin dəyərinin kənarlaşma məbləğini hesablaya bilər.

Məlumdur ki, auditin tənzimlənmə mərhələsində əsas məlumat mənbəyi kimi ötən dövrün maliyyə (mühasibat) hesabatları araşdırmaya eləcə yoxlamaya cəlb edilir. Bu zaman təşkilatın əvvəlki illərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin araşdırılması haqqında auditor hesabatında istifadə edilə bilər. Araşdırmalar göstərir ki, bazar şəraitdə təşkilat əmlakının inventarizasiya siyahısı aparılmasının mühüm elementi və auditor sübutu

kimi çıxış edir. Onda müqayisəli analitik balansla eləcə onun informasiyalarına xüsusi zərurət yaranır (bax cədvəl 3.3.)

3.3 sayılı cədvəldən göründüyü kimi, milli mühasibat balansının yekununda aktivin birinci bölməsinin cəminin xüsusi çəkisi ilin sonuna 14,45% artmışdır. Bu isə, ilin əvvəlinə olan əsas xüsusi çəkinin 34,8%-i deməkdir. Aktivin III bölməsinin yekunu üçün bu göstəricilər müvafiq olaraq 9,81 eləcə 53,3% olmuşdur. Məhz rəqəmlərin əsasında auditor öhdəliyin ikinci bölməsinin xüsusi çəkisinin yüksəlməsinin təmin edən öhdəliyi müəyyən etmək üçün vəzifəsini aktual bir məsələ kimi qarşıya qoyur. Daha sonra auditor üçün araşdırmanın gedişində konkret növ dövriyyə kapitalının artım mənbələrini müəyyən etmək bir zərurətə çevrilir.

Cədvəl 3.3

**01.01.2018 tarixə təşkilatların müqayisəli analitik balansı
(öhdəlik maddələri üzrə)**

Balansın öhdəlik maddələrinin sətir kodu	İlin əvvəlinə	İlin sonunu	Maddələrin xüsusi çəkisi		Kənarlaşma (+; -)	
			ilin əvvəlinə	ilin sonuna	mütləq ifadədə	xüsusi çəki etibarlı ilə
1	2	3	4	5	6	7
400	8829720	8829720	31,62	18,49	0	- 13,13
401	5704595	9228540	20,43	19,33	+3523945	-1,10
402	2691932	5130240	9,64	10,74	+2438308	+ 1,10
410	2140710	3546363	7,67	7,43	+1405653	-0,24
420	63278	63278	0,23	0,13	0	-0,10
470	8699	669	0,03	0,01	-8030	-0,02
471	19438934	26798810	69,62	56,13	+7359876	- 13,49
480	187748	157748	0,67	0,39	0	-0,28
500	1611993	2781132	5,77	5,82	+1169139	+0,05
510	921863	2331140	3,30	4,88	+1409277	+ 1,58
600	143130	262158	0,51	0,55	+119028	+0,04
610	93044	258125	0,33	0,54	+165081	+0,21
620	723974	11306	2,59	2,39	+406707	-0,20

		81				
630	9063	41782	0.03	0,09	+32719	+0,06
720	4792427	12894 276	17,16	27,00	+8101849	+9,84
725	-	20320 7	-	0,43	+203207	+0,43
780	27922176	47747 758	100,00	100,00	+19825582	0

Müqayisəli analitik balansın informasiyalardan göründüyü kimi, öhdəliyin ümumi məbləğində ayrı – ayrı öhdəliklərin xüsusi çəkisinin artması görə «Alıcılar və sifarişçilərdən alınmış avanslar» sayılı 720-ci elementinin təsiri nəticəsində baş vermişdir. İlin əvvəlinə nisbətən ilin axırında həmin elementin 8101849 min manat artımı balansın yekununun ümumi məbləğinin 16,12% kənarlaşmasına səbəb olmuşdur. Bazar iqtisadiyyatı şəraitdə balansın aktivində alıcılar eləcə sifarişçilərdən alınmış avansların artımına bərabər olan elementləri tapmaq vəzifəsi auditorun qarşısında əsas bir problem kimi durur. Fəaliyyətini öyrəndiyimiz təşkilatda həmin maddələr üzrə müşahidə olunan real artım məbləğləri müvafiq edilən 1247481 min manat, 2506173 min manat eləcə 3203936 min manat təşkil etmişdir. Göründüyü kimi, alıcılar və sifarişçilərdən alınmış avanslar adlı maddə böyük xüsusi çəkiyə malikdir. (bax cədvəl 3).

3.2.Audit təcrübəsində analitik prosedurların təkmilləşdirilməsi

Məlumdur ki, auditor yoxlamaların yekun mərhələsində maliyyə hesabatlar haqqında real fikir söyləmək üçün onların icmalını aparır və müəyyən olunmuş qaydada rəy tərtib edir. Lakin, həmin xülasəni müəqil yoxlama hesab edilən prosedur ilə eyniləşdirmək nəzəri praktiki cəhətdən düzgün deyildir. Bu zaman auditor rəyi eyni elementlərə deyil, bütövlükdə mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarına aid edilir. Fikrimizcə, auditin son pilləsində auditor öz qarşısına mövcud fərqlənənlərin səbəblərinin tədqiq edilməsi, həmin parametrlərin məbləğ və eyni zamanda məzmun etibarlı ilə qiymətləndirilməsi nəticəni qoya bilər. Bu zaman, auditor qoyulan sifarişləri aşağıdakı kimi formalaşdırır:

- Maliyyə əmsallarının kritik həddləri standart sənədlərə və sahə təlimatlarına mütənasib olaraq təşkilatın özü tərəfindən etalon kimi araşdırıla bilər.

- Xalis aktivlərin hesablanması qaydası 2004-cü il tarixli fərmanla təsdiq edilmiş “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycanının Qanunu əsasında tənzimlənir.

- Ödəmə qabiliyyətinin bərpa edilməsi eləcə ləğvi əmsalları mühasibat balansı əsasında hesablanır.

- Dövriyyə kapitalından istifadəni əks etdirən bir sıra göstəricilərin kritik vəzifəsi qərb ölkələrində qəbul edilmiş hədlərə (Ehtiyatların sürəti əmsalı ilə 3 dövr; 2 debitor borclarının sürəti əmsalı-ildə 5 dövr) münasib olur.

Məlumdur ki, müasir şəraitdə şəraitində hər bir təşkilatın sahə xüsusiyyəti və mülkiyyət formaları nəzərə alınmaqla dövriyyə kapitalından reallığı xarakterizə edən əmsalları standartları hazırlanır və tətbiq olunur. Fikrimizicə, parametrlərin təklif olunan qiymətinə təşkilatın fəaliyyət sferasının və kapitalın sürətinin xüsusiyyətlərini əlavə etməklə daha real kriteriyaya yaxınlaşmaq mümkündür. Çünki, çox hallarda kommersiya tsiklinin uzunluğu, kreditor borclarının silinmə vaxtı üst-üst düşür və illik aktivlərlə müqayisədə xüsusi dövriyyə kapitalına tələbat az olur.

Hazırda idarəetmənin ən mühüm funksiyalarının əsası olan auditin təşkili prosesində illik balansın oxunması və təhlili məsələlərinə geniş yer verilir. Çünki, auditor “konkret cari təhlil nəticəsində əldə olunmuş məlumatlardan istifadə etməklə təsərrüfat subyektlərinin gəlirinin dinamikasını və dəyişmə perspektivlərini, təşkilatın sərəncamında olan resursları və bunlardan istifadənin effektivini qiymətləndirə bilər” Belə bir şəraitdə mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarının təhlilinin detallaşdırılmış formada aparılması məqsəduyğun sayılır. Məlumdur ki, nəzəriyyə və təcrübədə ekspres-təhlil çərçivəsində məhdud miqdarda əsas göstəricilərin hesablanması, qiymətləndirilməsi eləcə onların dinamikada təhlili nəzərə alınır. Bunun əksinə olaraq daha vacib əməktutumlu sayılan dərinləşdirilmiş vergi təhlili prosesində çox vacib iqtisadi göstəricilərin hesablanması eləcə qiymətləndirilməsi ilə yanaşı biri-biri ilə əlaqəli şəkildə olan cədvəllər sistemi qurulur. Fikrimizcə, təcrübədə determinləşdirilmiş çox amilli təhlilin əsas modellərindən də istifadə oluna bilər.

Məlumdur ki, maliyyə təhlilinin ölkə təcrübəsində “qarşılıqlı əlaqəli analitik cədvəllər sisteminin qurulması; balansın ayrı-ayrı maddələrinin detallaşdırılmış təhlili; determinləşdirilmiş modellər sisteminin köməyi ilə amilli təhlil” kimi analitik metodlar geniş tətbiq edilir (9, s.19). hazırda auditor rəyinin hazırlanması mərhələsində göstərilən analitik prosedurlardan istifadə olunur:

- mühasibat hesabatlarının son göstəriciləri ilə alıcı tərəfindən müəyyən edilmiş biznes-plan parametrlərin müqayisə edilməsi;
- maliyyə əmsallarının hesablanması, strukturu və onların dinamikasının təhlili;
- hesablanmış nisbi əmsalların keçən ilin parametrləri ilə müqayisə olunması.

Fikrimizcə, bazar iqtisadiyyatı şəraitində audit prosesində daha real nəticəyə nail olmaqla yanaşı maliyyə vəziyyətinin və maliyyə yekunlarının təhlili metodikası müxtəlif mərhələləri nəzərə alınmaqla işlənib hazırlana bilər:

I mərhələ: Təşkilatın əmlakı və onun əmələ gəlmə formalarının təhlili və qiymətləndirilməsi. Bazar münasibətlərinə keçidlə əlaqədar bölmə mənsubiyyətindən eləcə mülkiyyət formasından aslı olmayaraq vacib mühasibat hesabatı formaları tətbiq olunur və onun tərtibi qaydası formalaşır. Vacib hesabat bazar münasibətlərinə əsaslanır eləcə müəyyən dərəcədə mühasibat uçotunun xarici standartlarının tələblərinə cavab verir. Aydındır ki, mühasibat hesabatının mahiyyətini və tərtibindəki dəyişkənliklər həmin hesabatdakı informasiyanın oxunmasını eləcə onların əsasında aparılan maliyyə formalarının təhlilini çətinləşdirir.

Qeyd etmək lazımdır ki, Aleksey F.V., Romolov A.D., Şeremet A.D. və digər iqtisadçı alimlərin səmərəli tədqiqatlarına baxmayaraq hələ də təşkilatın əmlak vəziyyətinin təhlili bağlı bütün problem məsələlər qənaətli səviyyədə işlənməmişdir. Belə bir şəraitdə çox təhlilin mövcud metodikasına təzədən baxış aktual bir məsələyə çevrilir. Bu zaman təşkilatın əmlak vəziyyətinin təhlili üsulları üçün göstəricilər sisteminin işlənib dəqiqləşdirilməsi zərurəti meydana çıxır. İqsadi ədəbiyyatda və elmi araşdırma işlərində həmin göstəricilər lazımı səviyyədə, kompleks formada verilmədiyindən maliyyə təhlili sistemdə bunların rolu haqqında obyektiv təsəvvür formalaşır. Müasir iqtisadiyyatı şəraitində sənaye təşkilatlarının iş təcrübəsi də bu səviyyəsi bir daha təsdiq edir.

Göründüyü kimi, mütərəqqi təsərrüfatçılıq formaları şəraitində real və iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış icra qərarlarının qəbul edilməsi üçün əsas şərt sayılan operativ eləcə analitik informasiyanın əldə olunması reallığı meydana çıxır. Bu baxımdan, təşkilatın əmlak vəziyyətinin iqtisadi təhlilinin əsas metodikasına müasir təsərrüfatçılıq formalarının sifarişlərinə cavab verən yeni aspektlərin vacibliyi mühüm əhəmiyyətə malikdir. Digər tərəfdən, təşkilatın əmlak vəziyyətinin nəzərdə tutulan təhlili metodikasının əvəzinə prinsipcə mütərəqqi metodikanın hazırlanması onun sistemliliyini eləcə tamlığını tələb edir. Deməli, bazar iqtisadiyyatı şəraitində təşkilatın əmlak vəziyyətinin təhlili geniş parametrlər sisteminə əsaslanır. Məhz belə təhlil onun təcrübəvi nəticələrinin yaxşılaşdırma və optimal icra qərarlarının qəbul edilməsi üçün vacib məlumatların əldə olunmasına imkan verir.

Hazırda mühasibat balansı hesabat dövrünün başlanğıcına nisbətən təşkilatın maliyyə və əmlak vəziyyətinin artıb-azalmasını xarakterzə edir, Lakin, yeni balans forması “xüsusi dövriyyə kapitalının artıqlığı (dəyişkənliyi)” göstəricisindən istifadə etməklə təşkilatın əmlak vəziyyətinin analitik istiqamətdə qiymətləndirilməsini çətinləşdirir. Aydınır ki, mühasibat balansı investorlar, səhmdarlar, tərəfdaşlar və payçılarda təşkilatın sabit əmlak və maliyyə sabitliyinə malik olmasına əminlik yaradan vacib məlumat daşıyıcısı hesab olunur.

Məlumdur ki, mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının sifarişlərə müvafiq tərtib edilən mühasibat formaları maliyyə təhlilinin yeni üsullarından istifadənin zəruriliyini meydana çıxarır. Fikrimizcə, belə bir üsula potensial tərəfdaşın düzgün seçilməsi, təşkilatın maliyyə sabitliyi və əmlak dayanıqlığının qiymətləndirilməsi, işgüzar aktivliyin eləcə sahibkarlıq fəaliyyətinin effektivliyi aşkara çıxarılması üçün vacib əhəmiyyət kəsb edir. Bu zaman, potensial tərəflərin maliyyə fəaliyyəti haqqında əsas, çox hallarda yeganə informasiya mənbəyi əks olunan mühasibat hesabatı sayılır. Müasir şəraitində hesabat maliyyə uçotunun informasiyaların ümumiləşdirilməsinə əsaslanır, təşkilatın cəmiyyətlə və işgüzar tərəfdaşlarla əlaqələndirən informasiya həlqəsi hesab olunur. Nəzəriyyə və praktikada müəssisənin fəaliyyəti ilə maraqlananlar təhlilin obyektləri kimi qəbul edilir.

Müasir şəraitində təşkilatın əmlak vəziyyətinin təhlili eləcə qiymətləndirilməsi aşağıdakı mərhələlər üzrə aparılır:

- Hazırlıq mərhələsi
- Milli mühasibat hesabatının əvvəlcədən xülasəsi;
- Balansın iqtisadi oxunuşu eləcə də iqtisadi təhlili.

Məlumdur ki, təhlil prosesində təşkilatın fəaliyyətinin əsas göstəriciləri eləcə həmçinin əmlak və maliyyə sabitliyində baş verən keyfiyyət dəyişiklikləri araşdırılır. Eyni zamanda, tədqiqat vaxtı bir sıra analitik əmsallar araşdırılır və onların dinamika öyrənilir. Fikrimizcə, həmin göstəricilərin məcmusu fərqli şəkildə təşkilatın məkan və zaman daxilində imkanını xarakterizə edir. Belə bir şəraitdə, təşkilatın iqtisadi potensialı əmlak eləcə maliyyə vəziyyəti kimi iki parametrdə xarakterizə olunur. Hər iki tərəf qarşılıqlı formada olduğundan həmin göstəricilər dəyişmə artım nəzərə alınmaqla dinamikada öyrənilir. Bu zaman, təşkilatın əmlak vəziyyətini xarakterizə edən parametrlərin təhlili aşağıdakı qaydada olması mümkündür:

- ayrı-ayrı ümumiləşdirilmiş parametrlərin fərdi parametrlərin fərdi parametrlərə ayrılması;
- həmin parametrlərin müvafiq bazis parametrləri ilə müqayisə edilməsi;
- fərdi parametrlər əsasında aparılmış təhlilin nəticələrinin ümumiləşdirilməsi.

Belə bir şəraitdə təşkilatın əmlak vəziyyətinin detallaşdırılmış iqtisadi təhlil proqramı ümumi qaydada göstərilən tədqiqat işlərinin icrası nəzərdə tutur:

1. Təşkilatın iqtisadi və maliyyə vəziyyətinin əvvəlcədən xülasəsi;
2. Təşkilatın iqtisadi potensialının qiymətləndirilməsi və iqtisadi təhlili;
3. Təşkilatın əmlak vəziyyətinin təhlili və audit qiymətləndirilməsi:
 - a) Müqayisəli icmal balansın tərtibi;
 - b) Balansın şaquli iqtisadi təhlili;
 - v) Balansın üfüqi iqtisadi təhlili;
 - q) təşkilatın əmlak vəziyyətində baş verən əsas dəyişikliklərinin iqtisadi təhlili.

Hazırda detallaşdırılmış maliyyə təhlili proqramının məlumatlar bazası mühasibat hesab olunur. Bu zaman hesablanmış analitik parametrlərə və əmsallara məkan və vaxt daxilində baxılır eləcə analitik iş ümumidən fərdiyə doğru qurulur. Məhz bu məqsədlə

balansın elementinin ayrı-ayrı bölmələrinin nəticəni müqayisə etməklə təşkilatın əmlak vəziyyətinin dəyişmə təsiri müəyyən edilir.

Təcrübədən məlumdur ki, balansın şaquli iqtisadi təhlili audit prosesində əsas analitik prosedur hesab olunur. Balansın bu şəkildə tədqiqi onun hər bir elementinin ümumi yekunda xüsusi çəkisini öyrənməyə imkan verir. Balansın üfüqi iqtisadi təhlil vaxtı analitik cədvəllərdə əks etdirilmiş real göstəricilərə artımının nisbi səviyyə əlavə olunur.

Göründüyü kimi mühasibat formalarının iqtisadi oxunuşu prosesində təşkilatın əmlak və maliyyə vəziyyəti baxımından ilkin nəticə çıxarılır. Bu vaxt, hesabatın ayrı-ayrı maddələrinin və parametrlərinin kəskin dəyişməsinə diqqət verilir, eyni zamanda balansın şaquli və üfüqi iqtisadi təhlili aparılır. Belə bir şəraitdə kifayətə vacib nəticələr maliyyə əmsallarının tam təhlili vasitəsilə əldə edilir. İqtisadi təhlil prosesində təşkilatın əmlak vəziyyətini xarakterizə edən vacib göstəricilər hesablanır:

- Təşkilatın sərəncamında olan təsərrüfat vəsaitlərinin dəyəri;
- Əsas vəsaitlərin yekuna görə aktiv hissəsinin xüsusi çəkisi;
- Dövriyyədən çıxma əmsalı;

Strateji yol xəritəsinin tətbiqi şəraitində təşkilatların və təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətinin və maliyyə sabitliyinin eyni zamanda onların dinamikası hər şeydən əvvəl çox əhəmiyyətli olan nisbi analitik balansın vasitəsilə öyrənilir və qiymətləndirilir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik balansla yanaşı, analitik balansın mütləq göstəricilərdə öyrənilir və beynəlxalq standartlara uyuyğun qiymətləndirilir. Ümumiyyətlə, iqtisadi islahatların aparıldığı şəraitdə analitik balansın mütləq göstəricilərinə daxildir :

- ilin əvvəlinə və axırına mühasibat balansının elementlər üzrə mütləq kəmiyyəti;
- ilin əvvəlinə və axırına balansın yekununda ayrı-ayrı elementlərin xüsusi çəkisi;
- mütləq kəmiyyətlərdə baş verən keyfiyyət dəyişiklikləri ;
- rəqabətin xüsusi çəkilərində yaranan dəyişikliklər;
- milli balansın elementlərinin artım templəri;

Bu baxımdan təşkilat və təsərrüfat subyektlərində iqtisadi təhlil aprılarkən müqayisəli analitik balansın mövcud bütün parametrləri aşağıdakı kimi xarakterizə olunur :

- Milli balansın tərkib parametrləri;
- Milli balansın dinamika parametrləri;
- Milli balansın tərkib dinamika göstəriciləri.

Fikrimizcə, sadalanan iqtisadi parametrlər sırasında təşkilatın əmlak vəziyyətinin ümumi vəziyyətini izləmək üçün milli balansın tərkib dinamika parametrləri mühüm əhəmiyyət daşıyır. Aydındır ki, balansın aktiv eləcə öhdəliklərində baş verən tərkib dəyişikliklərini müqayisə etməklə real mənbə hesabına dövrüyyəyə vacib vəsait cəlb olunması imkanlarını aşkar etmək olar.

Hazırkı şəraitdə təşkilatın maliyyə və əmlak vəziyyəti təsərrüfat vəsaitlərinin mövcudluğu və onların yaranma vəziyyəti ilə xarakterizə olunur. Məlumdur ki, hal-hazırda mövcud standart sənədlərə uyğun olaraq milli balans-netto tərtib edilir eləcə onun yekunu təşkilatın sərəncamında olan vəsaitlərin məbləğini nisbətən qiymətləndirməyə imkan verir. Lakin, həmin qiymət uçot dərəcəsi olmaqla əmlaka görə alınması vacib olan real pul vəsaitlərinin vəsaitini əks etdirmir. Göründüyü kimi, aktivlərin illik qiyməti bazar konyukturası ilə reallaşır və o inflyasiya şəraitində uçot dərəcələrindən fərqlənə bilər.

Müasir iqtisadi çağırışlar zəmnində qərbi ölkələrində olduğu kimi, təşkilat və təsərrüfat subyektlərində də əmlak vəziyyəti müxtəlif üsulların vasitəsi ilə təhlil edilir və audit qiymətləndirilməsi aparılır . Bu cür qiymətləndirmə və təhlil aşağıdakılarla xarakterizə olunur :

- elementlərin tərkibini əvvəlcədən dəyişmədən iqtisadi təhlilin bilavasitə balans-netto üzrə aparılması;
- tərkib etibarlı ilə eyni adlı elementlərin kompleksləşdirilməsi və müqayisəli analitik balansın müəyyən edilməsi;
- elementləri zəruri mövqedə kompleksləşdirməklə axırda milli balansın təkrar təmizlənməsi.

Məlumdur ki, təcrübədə təşkilatın maliyyə vəziyyətinin dinamikasını qiymətləndirmək istiqamətində balans elementləri likvidlik dərəcəsinə və öhdəliklərin tezlik əlamətinə görə ayrı-ayrı xüsusi qruplarda birləşdirilir. Bunların qruplaşdırılmış formada həyata keçirilməsi təşkilat və təsərrüfat subyektlərində hər vaxtı məqsədə uyğun sayılır. Ümumiləşdirilmiş formada həmin qruplaşdırmanı aşağıdakı qaydada həyata keçirmək məqsədə uyğun sayılır (bax cədvəl 3.4)

Cədvəl 3.4

Təşkilatın əmlak və onun əmələ gəlmə mənbələrinin qruplaşdırılması

Aktiv		Öhdəliklər	
I.	Təşkilatın əmlakı	I.	Əmlakın əmələ gəlmə səbəbləri
1.	Uzunmüddətli aktivlər	1.	Xüsusi kapital
2.	Cari dövriyyə aktivləri:	2.	Borç kapitalı:
a)	Ehtiyatlar və xərclər	a)	Uzunmüddətli öhdəliklər
b)	Debitor borcları	b)	Qısamüddətli kredit və borclar
v)	Pul vəsaitləri və qiymətli kağızlar	v)	Kreditor borcları

Ümumiyyətlə, təşkilat və təsərrüfat subyektlərində, o cümlədən sahibkarlıq formalarında mövcud analitik balansdan istifadə hər şeydən əvvəl təşkilatın maliyyə vəziyyətini xarakterizə edən bir sıra ənənəvi göstəricilərlə xarakterizə olunur :

1. Təşkilatın əmlakını ümumi dəyəri = milli balansın yekunu;
2. Cari aktivlərin və ya daşınmaz əmlakın dəyəri = milli balansın aktivinin birinci bölməsinin yekunu;
3. Cari aktivlərinin dəyəri = milli balansın aktivinin II və III bölməsinin yekununun cəmi;
4. Material dövriyyə vəsaitlərinin dəyəri = milli balansın aktivinin II bölməsinin yekunu;
5. Debitor borclarının həcmi = milli balansın aktivinin III bölməsinin 199-260-cı sətirləri;
6. Sərbəst pul vəsaitlərinin məbləği = milli balansın aktivinin III bölməsinin 280-300-cu sətirləri;

7. Xüsusi kapitalın həcmi = milli balansın passivinin I bölməsi və II bölməsinin 400-725-ci sətirlərinin cəmi;
8. Borc kapitalının həcmi = balansın passivinin II bölməsinin cəmi;
9. Uzunmüddətli kredit və borcların həcmi = balansın passivinin II bölməsinin 500-510-cu sətirləri;
10. Dövriyyə aktivlərinin tamamlanması üçün qısamüddətli kredit və borcların həcmi = balansın passivinin II bölməsinin 600-620-ci sətirləri;
11. Kreditor borclarının həcmi = balansın passivinin 630-720 və 770-cı sətirləri;
12. Dövriyyədə olan xüsusi vəsaitlərin həcmi = balansın passivinin və aktivinin I bölmələrinin yekunlarının fərqi.

Ümumiyyətlə , təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin əmlak vəziyyətini xarakterizə edən parametrlər bu yolla sistemləşdirildikdən sonra fəaliyyətini təhlil etdiyimiz kommersiya təşkilatlarının elementlərinin dinamikasını və tərkibini qiymətləndirməyə tam imkan vermiş olur (bax cədvəl 3.5)

Cədvəl 3.5

Əmlakın quruluşunun analitik xarakteristikası

Aktivlərin (vəsaitlərin növləri)	İlin əvvəlinə	İlin sonuna	Xüsusi çəkiliş		Kənarlaşma			
			İlin əvvəlinə	İlin sonuna	Mütləq ifadədə	Artım tempi	Cəmi əmlakın dəyişməsi %-lə	struktur dəyişiklikləri
I.Əsas vəsaitlər və dövriyyədən kənar aktivlər, o cümlədən	942 0494	352 76762	65.2 5	7 1.24	258 56268	2 74.47	73. 70	.99
1.Əsas vəsaitlər	877 3374	283 90144	60.7 7	5 7.33	196 16770	2 23.59	55. 92	.44
2.Qeyri-maddi aktivlər	544 201	646 2660	3.84	1 3.05	590 8459	1 066.12	16. 84	.21
3.Uzun müddətli maliyyə qoyuluşları	280 0	302 800	0.02	0. 61	300 000	1 0714.29	0.8 6	.59
II.Ehtiya	501	142	34.7	2	922	1	26.	

tlar və məsrəflər , o cümlədən	6283	41960	5	8.76	5677	83.91	30	.99
4.İstehsal ehtiyatları	207 4549	606 7358	14.3 7	1 2.25	399 2809	1 92.47	11. 38	.12
5.Azqiy mətlə və tez köhnələn əşyalar	262 9164	759 3662	18.2 1	1 5.33	496 4498	1 88.3	14. 15	.88
6.Bitməmiş istehsalat	312	580 940	2.17	1. 17	268 370	8 5.86	0.7 6	.00
7.Hazır məhsul	-	-	-	-	-	-	-	
8.Mallar (satış qiyməti)	144 36777	495 18722	100. 00	1 00.00	350 81945	2 43.00	100 .00	.00

3.5 sayılı cədvəlin informasiyalardan göründüyü kimi, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təşkilatda əmlakın dəyəri müqayisədə olunan il ərzində 35081945 min manat (243%) artmışdır. Bu zaman immobil vəsaitlər eləcə dövrüyyə aktivləri üzrə artım mütənasib olaraq 258562268 min manat (274%) eləcə 92256677 min manat (183.91%) təşkil etmişdir. Eyni zamanda, təhlil olunan dövrdə müəssisənin immobil eləcə dövrüyyə aktivlərinin nisbətində quruluş dəyişiklikləri baş vermişdir. Belə ki, həmin vaxt ərzində dövrüyyədən kənar aktivlərin əsas çəkisi 65.25%-dən 71.24%-ə (artım 5.99%) eləcə dövrüyyə aktivlərinin özəl çəkisi 34.75%-dən 28.76%-ə (azalma 5.99%) dəyişmişdir. Vəziyyətin davam etməsi çətin satışından aktivlərin xüsusi çəkisinin daim yüksəlməsinə eləcə təcili öhdəliklərin örtülməsi üçün vacib olan likvid vəsaitlərin qıtlığına dəyişməsi təşkilatın ödəmə qabiliyyətinə mənfi təsir edə bilər. 3.5 cədvəl göstərir ki, immobil aktivlərin quruluşunda əsas vəsaitlərin xüsusi çəkisi 3.44% punktu azalaraq ötən ildəki 60.14%-dən 57.33%-ə enmişdir. Bu halda təşkilatın əmlakının ümumi dəyərinin çoxalmasını təmin edən maddələrin aşkar edilməsi aktual bir məsələyə çevrilir. Fikrimizcə, bu məsələni həll etmək immobil vəsaitlərin quruluşunu ətraflı nəzərdən keçirmək eləcə dövrüyyədən kənar aktivlərin hər bir elementinin quruluş nisbətini hesablamaq kifayətdir. (bax cədvəl 3.6).

Göründüyü kimi, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təşkilatlarda ötən ilə nisbətən cari ildə immobil vəsaitlərin strukturunda əsas dəyişikliklər olmuşdur. Belə ki, “Əsas vəsaitlər” xüsusi çəkisi müvafiq olaraq 12.06%, (93.13%-dən 80.48%-ə) eləcə (0.63%) (0.94%-dən 0.17%-ə) azalmışdır. Bunun əksinə olaraq iki maddə üzrə (“Qeyri-maddi aktivlər”

eləcə “Uzunmüddətli maliyyə qoyuluşları”) artım müşahidə olunur. Fikrimizcə, hesabat ilinin axırına immobil vəsaitlərin quruluşunda baş vermiş dəyişiklikləri səmərəli hesab etmək olar. Çünki, həmin dəyişikliklər gələcəkdə istehsal fəaliyyətinin genişləndirilməsinə imkan yarada bilər.

Cədvəl 3.6

“İmmobil vəsaitlər” maddələrinin analitik qruplaşdırılması

Göstəricilər	ilin əvvəlində		ilin sonuna	
	min manatla	yekuna nisbətən, %-lə	min manatla	yekun a nisbət ən %-lə
1	2	3	4	5
1.Əsas vəsaitlər	8773374	93.13	28390144	80.48
2.Qeyri-maddi aktivlər	1314	0.03	60504	0.17
3.Uzunmüddətli maliyyə qoyuluşlar	554201	5.88	6462660	18.32
Yekunu	9420494	100.00	35276762	100.00

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, təşkilatın əmlak vəziyyəti əsas vəsaitlərin sıradançıxma əmsalı, əsas vəsaitlərin yenilənmə əmsalı eləcə dövrüyyədən çıxma əmsalı ilə ifadə olunur. Yuxarıda hər bir parametrin hesablanma metodikası geniş şərh olunduğundan, burada onların təkrarına ehtiyac yoxdur. Fəaliyyətini öyrəndiyimiz təşkilatın məlumatları əsasında hesablanmış həmin parametrlər aşağıdakı kimi sistemləşdirilə eləcə qruplaşdırıla bilər.

Cədvəl 3.7

Əsas vəsaitlərin xarakteristikası

Göstəricilər	ilin əvvəlində		ilin sonuna		Artım tempi, %-lə
	2	3	4	5	
1	2	3	4	5	6
1.Əsas vəsaitlərin ilk dəyəri	1011 2619	100.0 0	343737 98	100.00	339.6 1
2.Aktiv əsas vəsaitlərin xüsusi çəkisi (payı)	4307 640	42.6	176835 20	51.44	410.5 2
3.Əsas vəsaitlərin qalıq dəyəri	8773 374	-	283901 44	-	323.5 9
4.Əsas vəsaitlərin köhnəlmə əmsalı		13.20		17.40	
5.Əsas vəsaitlərin		42.91		21.98	

təzələnmə əmsalı					
6.Əsas vəsaitlərin dövrüyyədən çıxma əmsalı		0.47		0.25	

3.7 sayılı cədvəldə məlumatlardan göründüyü kimi, hesabat ilində təşkilat lazımi miqdarda maddi-texniki bazaya malik olmuş eləcə əsas vəsaitlərin təzələnməsi prosesi (2016 eləcə 2017-ci illərdə müvafiq olaraq 42.91% və 21.98%) yüksək sürətlə aparılmışdır. Həmin illər dövründə əsas vəsaitlərin köhnəlməsi 13.20% eləcə 17.40% intervalında tərəddüd etmişdir. Hesabat ilinin axırında əsas vəsaitlərin fəal hissəsinin xüsusi çəkisi 42.60%-dən 51.44%-ə yüksəlmiş eləcə artım 8.84% təşkil etmişdir. Bu isə, öz növbəsində, təşkilat üçün müsbət vəziyyət kimi qiymətləndirilə bilər.

Hazırda əsas fondlardan istifadənin effektivliyi fondvermə və fondtutumu göstəriciləri vasitəsi ilə ölçülür və qiymətləndirilir. Bu zaman, fondverimi əmtəə satışından yaranan valyuta gəlirlərinin əsas fondların məbləğinə nisbəti fondtutumu isə fondverimi parametrlərinin əksi kimi hesablanır. Fondtutumu göstəricisi məhsul satışı vaxtı pul gəlirlərinin hər manatına ayrılan əsas vəsait xərclərini xarakterizə edir. Aydındır ki, məhsulun fondtutumunun səviyyəsinin azalması əsas fondlardan istifadənin effektivliyinin yüksəldiyini göstərir. Praktikada, əsas fondlardan istifadənin effektivliyini öyrənmək üçün aşağıdakı kimi cədvəl tərtib edək.

Cədvəl 3.8

Əsas fondlardan istifadənin effektivliyinin təhlili

Göstəricilər	İlin əvvəlinə	İlin sonuna	Kənarlaşma (+;-)
1	2	3	4
1.Məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan pul gəlirləri (ƏDV və aksizlər daxil edilmədən), min manat	28298803	103636933	+75338130
2.Əsas fondların orta illik dıyəri, min manatla	7966720	22243209	+14276489
3.Əsas vəsaitlərin fondverimi, manatla	3.55	4.66	+1.11
4.Məhsulun fondtutumu, qəpiklə	28.15	21.46	-6.69

3.8 sayılı cədvəlin məlumatları əsasında fondverimi göstəricisinin səviyyəsi ilin başlanğıcına nisbətən 1.11 manat (4.66-3.55) yüksəlmiş eləcə nəticədə məhsulun fondtutumu 6.69 pul vahidi azalaraq 21.46 qəpik təşkil etmişdir. Bu isə, öz növbəsində,

təşkilatın maliyyə vəziyyətinin sabitliyini eləcə əsas fondlardan istifadənin effektivini göstərir.

Nəzəri eləcə praktiki ədəbiyyatlarda fondverimi eləcə əməyin fondla təchis olunması parametrləri ilə sıx əlaqəli olduğu əsasən vurğulanır. Bu zaman əmək məhsuldarlığı əmtəə satışından əldə olunan valyuta gəlirlərinin işçilərin mütləq sayına nisbəti kimi araşdırılır.

$$B = \frac{T}{R} \quad (3.1)$$

$$F = \frac{T}{C} \quad (3.2)$$

$$F_v = \frac{C}{R} \quad (3.3)$$

$$B \cdot R \quad (3.4)$$

$$C = F_v \cdot R \quad (3.5)$$

$$F = \frac{T}{C} = \frac{B \cdot R}{F_v \cdot R} = \frac{B}{F_v} \quad (3.6)$$

Burada, B-əmək məhsuldarlığını,

T-məhsul satışından əldə olunan valyuta gəlirlərini,

R- personalın sayın,

F-əsas fondların fondverimini,

C-əsas fondların orta illik dəyərini,

F_v-əməyin fondla təchiz edilməsini göstərir.

Bu vaxt, fonveriminin artımının əsas nisbi əmək məhsuldarlığının dinamikasının əməyin fondla təchis edilməsinin dinamikasını üstələməsi hesab olunur. Fikrimizcə, sadalanan parametrlər arasındakı əlaqənin xarakteri göstərilən cədvəlin məlumatlarından istifadə edilməklə tam açıla bilər.

Cədvəl 3.9

Təşkilatın fondveriminin amilli təhlili

Göstəricilər	İlin əvvəlinə	İlin sonuna	Kənarlaşma (+; -)	
			Mütləq istifadədə	Faizlə
1	2	3	4	5
1.Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan pul gəlirləri, min manatla	28298 803	103636933	+75338130	366.22
2.İşçilərin orta siyahısı sayı, nəfərlə	456	561	+105	123.03
3.Bir işçi hesabı ilə əmək	62058.	184736	+122677	297.68

məhsuldarlığı, min manatla	78	.07	.29	
4.Əsas fondların orta illik dəyəri, min manatla	79667 20	222432 09	+142764 89	279.20
5.Əməyin fondla təchiz olunması (bir işçi hesabı ilə), min manatla	17470. 88	39649. 21	+22178. 33	226.94
6.Əsas fondların fonverimi, manatla	3.55	4.66	+1.11	131.27

Hazırda fəaliyyətini təhlil etdiyimiz təşkilatda fondveriminin səviyyəsinin 131.275 çoxalması əmək məhsuldarlığının dinamikasının (297.68%) əməyin fondla təchiz edilməsinin artım tempindən (226.94%) artan olması ilə xarakterizə olunur. Təcrübədə amilli təhlil vasitəsilə amillərin fondverimi parametrlərinin səviyyəsinə təsirini hesablamaq eləcə qiymətləndirmək mümkündür. Bu zaman, zəncirvari yerdəyişmə metodunun vasitəsi ilə ardıcıl olaraq göstərilən hesablamalar aparılır:

$$F_0 = \frac{B_0}{F_{v0}} = \frac{620558.78}{17470.88} = 3.55 \quad (3.7)$$

$$F_{01} = \frac{B_1}{F_{v0}} = \frac{184736.07}{17470.88} = 10.57 \quad (3.8)$$

$$F_1 = \frac{B_1}{F_{v1}} = \frac{184736.07}{39649.24} = 4.66 \quad (3.9)$$

Ümumiyyətlə, əsas fondların fondveriminin səviyyəsinin 1,11 pul vahidi artmasına yuxarıda sadalanan faktorların təsiri aşağıdakı kimi ola bilər :

1. Əmək məhsuldarlığının artması hesabına:

$$F_{01} - F_0 = 10.57 - 3.55 = 7.02 \text{ manat} \quad (3.10)$$

2. Əməyin fondla təchiz edilməsi səviyyəsinin dəyişməsi hesabına:

$$F_1 - F_{01} = 4.66 - 10.57 = -5.91 \text{ manat} \quad (3.11)$$

Deməli, iki amilin birgə təsiri 1,11 pul vahidi ((7,02+(-5,91)) təşkil edir.

Nəzəri və praktiki ədəbiyyatlardan aydındır ki, təşkilatın əmlak vəziyyətinin dəyişmə səbəblərinin araşdırılmasında növbəti mərhələni dövriyyə kapitalının quruluşu və dinamikasının təhlili təşkil edir. Göründüyü kimi, fəaliyyətini təhlil etdiyimiz müəssisədə dəyər ifadəsində əmlakın quruluşunda dövriyyə kapitalının xüsusi çəkisi

xeyli artmışdır. Əgər bu artım eyni zamanda borc vəsaitləri hesabına olmuşdursa, onda belə vəziyyəti birmənalı formada qiymətləndirmək mümkün deyildir. Çünki, bəzi hallarda bu çoxalma əvvəlki proporsiyada olmaya bilər. Fikrimizcə, iqtisadi ədəbiyyatda əsaslı olaraq bu əmlakın mobilliyinin çoxalmasının qeyri-sabit xarakter daşdığı xüsusi vurğulanır. Bunun əksinə olaraq artımın lazımi mənbəyini əsasən vəsaitdən təşkil olunur. O müsbət qiymətləndirilir və təşkilatın daimi maliyyə göstəricisi kimi nəzərə alınır (bax cədvəl 3.10)

Cədvəl 3.10

Təşkilatın dövriyyə kapitalının artımına təsir edən amillərin strukturu

Göstəricilər	Min manatla	Artıma nisbətən %-lə
1.Xalis mənfəət	-	-
2.Köhnəlmə məbləğinin artması	+4647018	+50.37
3.Xüsusi fondların artımı	+32477339	+352.03
4.Kreditlər üzrə borcların artması	+1254280	+13.60
5.Kreditor borclarının həcmnin artması	+1350326	+14.64
6.Uzunmüddətli maliyyə qoyuluşlarının məbləğinin artması	-300000	-3.25
7.Qeyri-maddi aktivlərin çəkisinin artması	-61802	-0.67
8.Sair öhdəliklərin artımı	-	-
9.Artım amilləri üzrə yekun məbləği	+39728966	-
10.Azalma amilləri üzrə yekun məbləği	-30503289	-
11.Dövriyyə kapitalının artımı (sətir 9-sətir 10)	+9225677	100.00

Nəzəri cəhətdən aydındır ki, bölüşdürülməmiş mənfəət, xüsusi eləcə borc kapital dövriyyə vəsaitlərinin artım mənbələri ola bilər. Bundan başqa, müasir dövrdə özəl vəsait mənbələri və köhnəlmə miqdarı əsas vəsaitlərin eləcə sair dövriyyədənəknar aktivlərin çoxalmasını formalaşdıran maddələr rolunda çıxış edir. 3.10 sayılı cədvəl göstərir ki, təşkilatda dövriyyə kapitalının artımı ilə yanaşı, dövriyyədənəknar aktivlər üzrə artım meyli müşahidə olunur. Bu zaman uzunmüddətli maliyyə qoyuluşları eləcə qeyri-maddi aktivlər xüsusi mənbələr əsasən dövriyyə kapitalının artımının 71.77%-ni $(50.37+352.03-326.71-3.25-0.67)$ örtür. Bunda kreditlər üzrə borcların miqdarının eləcə kreditor borclarının həcmnin çoxalması müvafiq olaraq dövriyyə kapitalının artımının 13.60% və 14.64%-ni təmin edir. Göründüyü kimi, təhlil olunan təşkilatda dövriyyə

kapitalının artımının xeyli hissəsi təşkilatın xüsusi vəsaitləri hesabına olmuşdur. Bu isə, öz növbəsində, təşkilatın sabit maliyyə vəziyyətinə malik olduğunu göstərir.

Təcrübədə, bir qayda olaraq təşkilatın maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi prosesində təşkilatın əmlakına yönəldilmiş xüsusi eləcə borc vəsaitlərinin və onların yaranma mənbələrinin strukturu təhlil edilir. Bu zaman, balansın öhdəlikləri aşağıdakı kimi qruplaşdırılır.

3.11 cədvəli göstərir ki, təşkilatda hesabat dövründə bazis dövrü ilə nisbətə əmlakın əmələ gəlmə mənbələrinin quruluşunda xeyli miqdarda dəyişiklik olmuşdur. Belə ki, həmin ildə xüsusi vəsaitin çəkisi 9.35% eləcə borc vəsaitlərinin xüsusi çəkisi 8.56% olmuşdur. Bundan başqa, borc vəsaitlərinin quruluşunda dəyişiklik baş verməmiş eləcə təşkilat hesabat ilində əsas vəsaitlərin eləcə dövrüydən kənar aktivlərin ötürülməsinin fərqli mənbələri hesab olunan uzunmüddətli ssudalardan istifadə etməmişdir. Qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadi təhlil işi aparılan il ərzində təşkilatda immobil vəsaitlərin xüsusi çəkisi artmış eləcə bu artım kapital qoyuluşları hesabına baş vermişdir. Fikrimizcə, uzunmüddətli kreditlərin payının azalması şəraitdə qısamüddətli kreditlərin xüsusi faizinin dəyişməz qalması banklar üçün vacib problem sayılan maliyyə riski ilə əlaqəli ola bilər. Şəraitdə, kreditor borclarının həcmində aşağı düşməsi (6.96%-dən 4.76%-ə) təşkilat üçün müsbət hal sayılır.

II mərhələ: Ödəmə qabiliyyətinin təhlili və qiymətləndirilməsi. Bir qayda olaraq təhlilin sonrakı mərhələsində milli mühasibat balansının likvidiliyi qiymətləndirilir. Məlumdur ki, milli mühasibat balansının likvidiliyinin təhlili hər şeydən əvvəl təşkilatın və təsərrüfat subyektlərinin kredit-ödəmə qabiliyyətini qiymətləndirməklə onların təyinatını, məqsədini, istifadə dərəcələrini öyrənməklə təşkilatın maliyyə vəziyyətinə və maliyyə sabitliyinə eyni zamanda, gündən-günə artmaqda olan dövlətimizin maliyyə siyasətinin möhkəmlənməsinə dəlalət etməklə innovasiyalı iqtisadiyyatın bazasında radikal iqtisadi islahatların aparılması fəaliyyətdə olan təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin ödəmə qabiliyyətlərinin milli maliyyə hesabatları əsasında bir daha kompleks təhlil etməyə və audit qiymətləndirməsinə tam şərait yaratmış olur. Təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin qiymətləndirilməsində qeyd etdiyimiz kimi ödəmə qabiliyyətinin rolu böyükdür. Belə ki, təşkilatın maliyyə

vəziyyətinin ümumiləşdirici göstəricilərindən biri onun ödəmə qabiliyyətidir. Maliyyə hesabatları əsasında strateji yol xəritəsinin tətbiqi şəraitində analitik prosedurların öyrənilməsi və ödəmə qabiliyyətinin xarakterizə edilməsi üçün auditor aşağıdakı məsələlərə diqqət yetirməlidir :

- Təşkilatda ödəmə vəsaitlərinin tərkibinə ;
- Təşkilatın ən vacib öhdəliklərinə ;
- Ödəmə mənbələrinin mövcudluğuna ;
- Ödəmə qabiliyyətlərinin dəyişməsinə təsir edən amillərə .

Ümumiyyətlə təşkilatlarda ödəmə vasitələrinə aşağıdakılar daxildir :

- Pul vəsaitləri ;
- Göndərilmiş əmtələr ;
- Yerinə yetirilmiş iş və xidmətlərin dəyəri ;
- Hesabat dövrünün sonuna təşkilatın anbarında hazır məhsul qalığı ;
- Digər debitor borcları .

Ümumiyyətlə, təşkilatlarda ödəmə öhdəliyinə hesabat dövrünün sonuna fəhlə və qulluqçulara əmək ödəmələri və sosial fondlara ayırmalar və maliyyə orqanlarına növbəli ödəmələr, eyni zamanda digər kredit borcları da aid edilir.

Təşkilatların ödəmə qabiliyyətinin audit prosesində onun pul vasitələrinin, göndərilmiş əmtələr, yerinə yetirilmiş iş və xidmətlərin dəyərinin dəyişməsinə, təşkilatın anbarında hesabat dövrünün sonuna hazır məhsul qalığının biznes planına nisbətən dəyişməsinin, bitməmiş istehsal qalığının, anbarlarda olan xammal , əsas material, satın alınmış yarımfabrikatlar və məmulatların dəyərinin müvafiq istehsal ehtiyatlarının biznes plan məbləğindən kənarlaşmasına və bu kənarlaşmaların səbəblərinin öyrənilməsində böyük iqtisadi əhəmiyyəti vardır.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditor öhdəlikləri araşdırarkən aşağıdakı göstəriciləri diqqətdə saxlamalıdır :

- Büdcənin qarşısında öhdəliklərin ödənilməsi ;
- Fəhlə və qulluqçuların hesablaşmalarının vəziyyəti ;
- Mənfəətdə büdcəyə vergilərin ödənilməsi ;
- Bankın ssuda borclarının vaxtında qaytarılması ;

- Bankın kredit üzrə təminatı .

Bu göstəricilər bazar iqtisadiyyatının prinsiplərinə uyğun olaraq analitik prosedurları tətbiq etməklə mütləq və nisbi kənarlaşmaların vasitəsilə öyrənilir və müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsir göstərir.

Ümumiyyətlə təşkilat və təsərrüfat subyektlərində maliyyə vəziyyəti, onun əsası olan ödəmə qabiliyyətinə təsir edən amillərin günün tələblərinə görə araşdırılması auditorun diqqət mərkəzində olmalıdır. Ona görə ki, hazırkı şəraitdə maliyyə hesabatlarının əsasını təşkil edən cəlb edilmiş vəsaitlərin öyrənilməsi və qiymətləndirilməsində analitik prosedurlar tətbiq edilərkən aşağıdakı mənbələr nəzərə alınmalıdır :

- Sabit mənbələr ;
- Qeyri – sabit mənbələr ;
- Maliyyə çətinliklərini xarakterizə edən vəsait mənbələri .

Ümumiyyətlə sabit mənbələri araşdırarkən auditor bank ilə hesablaşmalar üzrə minimum borc məbləğinin istehsal ehtiyatlarının ayrı – ayrı maddələr üzrə müntəzəm olaraq yerinə yetirilməyən hissəsini nəzərə almalıdır. Lakin qeyri – sabit mənbələr araşdırılarkən biznes- plandan nəzərdə tutulduğundan artıq əmək ödəmələri və sosial müdafiə fonduna olan borclar və eyni zamanda, plandan artıq kreditlər nəzərə alınmalıdır. Çox vacib olan maliyyə çətinliklərini xarakterizə edən vəsait mənbələrinə fəhlə və qulluqçuların əmək ödəmələri və sosial müdafiə fondlarına vaxtı keçmiş borclar, eyni zamanda büdcəyə tədiyyələr üzrə olan borclar nəzərə alınmalıdır.

Təşkilat və təsərrüfat subyektlərində ödəmə qabiliyyətinin göstərilən istiqamətdən başqa analitik prosedurların tətbiqi nəticəsində öyrənilməsində və qiymətləndirilməsində ümumiləşdirici göstəricilərlə yanaşı olaraq, yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi likvidlik dərəcəsindən də istifadə olunur. Auditor təşkilat və təsərrüfat subyektlərində analitik prosedurları öyrənərkən aşağıdakı likvidlik dərəcələrinə diqqət yetirməlidir :

- Yüksək likvidli aktivlər ;
- Tez satıla bilən aktivlər ;
- Ləng satılan aktivlər ;

- Çətin satılan aktivlər .

Bununla yanaşı olaraq, ödəmə qabiliyyətinin auditi zamanı müxtəlif likvidlik əmsallarından da analitik prosedurlarının tətbiqində də istifadə olunur :

- Mütləq likvidlik əmsalı ;
- Aralıq likvidlik əmsalı ;
- Mobil likvidlik əmsalı ;
- Ödəmə qabiliyyəti əmsalı ;
- Əmtəə - material dəyərliləri ehtiyatının likvidlik əmsalı ;
- Özünü maliyyələşdirmə əmsalı ;
- Biver əmsalı ;
- Qısamüddətli öhdəliklərin pul vahidi daxilolmaları ilə örtülməsi əmsalı ;
- Fazilərin örtülməsi əmsalı ;
- Alınmış borc səviyyəsi əmsalı ;
- Dividentlərin örtülməsi əmsalı ;
- Xalis pul gəliri əmsalı ;
- Xüsusi dövriyyə kapitalının manevrlik əmsalı .

Bütünlükdə təşkilatlarda və təsərrüfat subyektlərində analitik prosedurların həyata keçirilməsində və müqayisəli araşdırılmasında yuxarıda qeyd edilən göstəricilər , eyni zamanda maliyyə vəziyyətini, ödəmə qabiliyyətini xarakterizə edən mövcud əmsallar strateji yol xəritəsinin tətbiqi şəraitində maliyyə hesabatlarına əsaslanmaqla mütləq və nisbi mənada bunların hər birinin dəyişməsinə və bu sahədəki nöqsanların bilərək və bilməyərək baş vermiş səhvlərin araşdırılmasında və öyrənilməsində auditorlar üçün sübut hesab edilir. Ona görə təşkilatlarda və təsərrüfat subyektlərində hər təsərrüfat ili ərzində onların mövcud vəziyyəti, aktivlərin, kapitalın və öhdəliklərin ilin əvvəlinə nisbətən dəyişməsi vəziyyəti və bunların hər birinin maliyyə sabitliyinə və maliyyə dayanıqlığına mövcud təsiri bazar iqtisadiyyatının prinsiplərinə uyğun olaraq, müqayisəli analitik balansın köməyi ilə öyrənilir və qiymətləndirilir. (bax :cədvəl 3.11)

Cədvəl 3.11

Təşkilatların 01.01.2018 tarixinə müqayisəli analitik balansı (min manatla)

Aktiv hesabların № si	Sətr kodu	Hesabat ilinin əvvəlinə	Hesabat ilinin sonuna
I.			
111,112	010	7911075	7099212
101	020	12963	33699
113	040	8936724	14660003
151,152	050	5516	5516
I bölmə üzrə cəm	080	16866278	21798430
II.			
201	100	3492396	7010997
207	120	79223	168231
202	130	148511	697199
204	150	1158179	2399564
203	175	851004	1294026
II bölmə üzrə cəm	180	5822166	12315640
II. 205	199	707109	893780
211,214,215,216,217,218	200	620027	1867508
243	260	1280957	3787130
221	280	1355	852
223	290	829229	828789
225	300		3203936
III bölmə üzrə cəm	330	5233732	13633688
Zərərlər			
811	340		
811	350		
Balans	360	27922176	47747758
Öhdəliklər üzrə hesabların № si			
304	400	8829720	8829720
311	401	5704595	9228540
311	402		
311	410	2691932	5130240
Mənfəət			
801	470	8699	669
800	471		
801	480		
I bölmə üzrə cəm	481	19438934	26798810
II.			
501	500	187748	187748
501	500		
501	600	1611993	2781132
501	610		
504	620		
512,513,514	680	921863	2331140
543	720	4792427	12894276
534	725		
II bölmə üzrə cəm	770	8483242	20948948
Balans	780	27922176	47747758

Fikrimizcə, mühasibat balansının öhdəliyinin II bölməsində əks olunan alıcılardan və sifarişçilərdən alınmış qısamüddətli avansların məbləğinin artması birinci növbədə yüklənmiş malların dəyərinin nisbi ifadədə azalması eyni vaxtda anbarda olan hazır məhsul saldusunun azalması ilə izah olunmalıdır. Bundan başqa auditor yoxlamaların planlaşdırma mərhələsində balansın aktivində debitorlarla hesablaşmalar maddəsinin formalaşmasına fikir verməlidir. Ona görə ki, təcrübədə debitorlarla hesablaşmalar qeyri – adi xarakter daşıyır. Eyni zamanda, səhvlərin mümkünlüyünü ehtiam edir. Bu zaman auditor öz düşüncəsini aşağıdakı prinsiplər əsasına qurur. Məlumdur ki, məhsulun bir çoxunun dəyərinin alıcılar tərəfindən əvvəlcədən ödənilməsi qaydası tətbiq olunduqda məhsulun təşkilatın anbarından buraxılma vaxtına qədər səhvən maya dəyəri vasitəsi ilə malalanlar və sifarişçilər hesabına silinə bilər. Ona görə ki, praktikada təşkilatın mühasibatlığı alıcıya əvvəlcədən ödəniş üçün təhvil verən hesablaşma sənədlərini əsas götürür eləcə malların yüklənməsi zamanı 431 sayılı hesabda öz əksini görən debitor borcları satış hesabının debetinə slinir. Bu vaxt hazır məhsulların anbar uçotu ilə yanaşı mühasibatlıqda təşkil olunan miqdarla uçot arasında fərq olur və auditor bu mövqedən çıxış edərək balansın aktivinin quruluşunu qeyri-məqbul hesab edir.

Ümumiyyətlə, təşkilatlarda və təsərrüfat subyektlərində balansın uzunmüddətli aktivlərinin , yəni əsas vəsaitlər, qeyri – maddi aktivləri, maliyyə qoyuluşları – bunların hər birinin hesabat dövründə dəyişməsi təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətlərinin və maliyyə sabitliyinin yaxşılaşmasına şərait yaratmaqla , eyni zamanda analitik prosedurların tətbiqinə və yaxud da həyata keçirilməsinə imkan verir ki, bu sahələr üzrə bilərəkdən və bilməyərəkdən mövcud səhvlərin aşkar edilməsi və auditorlar tərəfindən əsaslı sübut kimi istifadə edilməsinə şərait yaratmış olur.

Ümumiyyətlə, maliyyə hesabatlarının əsası olan mühasibat balansının qısamüddətli aktivlərinin hər birinin normativə, normaya, ilin əvvəlinə nisbətən müqayisəli şəkildə öyrənilməsi analitik prosedurların metodunun əsasını təşkil edir. Deməli, analitik prosedurların bu metodlarını tətbiq etməklə təşkilat və təsərrüfat subyektlərinin şəffaflığı öyrənilir və qiymətləndirilir.

NƏTİCƏ

Milli iqtisadi çağırışlar zəmnində təşkilat və təsərrüfat subyektlərində auditin aparılmasında analitik prosedurların həyata keçirilməsi və onlardan istifadənin səmərəliliyini müəyyən etmək üçün aşağıdakı təklifləri vermək olar :

1. Milli Mühasibat hesabatının mühüm mövqelərinə əsasən aşkar etməmək riskinin azaldılması imkanındır. Analitik prosedurlar uçotun tamlığının araşdırılması üçün istifadə olunur. Əsas analitik nisbətlər tez tətbiq edilməlidir. Təhlil zamanı təşkilatda çoxsaylı dövrlər ərzində həmin nisbətlərin kənarlaşma meyli müəyyən olunmalıdır.

2. Auditin tənzimlənməsi zamanı analitik prosedurlar maliyyə eləcə qeyri – maliyyə informasiyalarına (məsələn , real satışın həcmi, bazar üçün məkan və realizə olunmuş malların həcmi arasında əlaqə) əsaslanır. Bu istiqamətdə düzgün təşkil edilmiş əvvəlcədən müşahidə auditora sifarişçinin fəaliyyəti ilə bağlı daha geniş tanış olmağa imkan verir. Ümumiyyətlə, göstəricilər arasında əlaqənin mövcudluğu eləcə onların həyata keçirilməsi uçot sistemi ilə işlənən informasiyaların tamlığı, dürüstlüyü, həqiqiliyi eləcə qanuniliyi ilə bağlı auditor məlumatlarını formalaşdırır.

3. Auditor qiymətləndirmə səviyyəsində əhəmiyyətli nöqsanlar riskinin qiymətləndirilməsinə adekvat olaraq, subprosedurları planlaşdırır eləcə həyata keçirir. Qiymətləndirmə səviyyəsində auditorun tədqiq edildiyi subprosedurlar geniş testdən, subanalitik prosedurlardan eləcə ya hər ikisinin kombinasiyasından asılı ola bilər. Vacib audit məqsədinə nail olmaq geniş audit prosedurundan istifadə olunması haqqında qərar qəbul olunması qiymətləndirmə səviyyəsində qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli nöqsanlar riskini qəbul edilə bilən zaman aşağı səviyyəyə salmaq eyni zamanda nəzərdə tutulan vacib audit prosedurlarının effektivliyinə dair auditorun mühakiməsinə əsaslanır.

4. Auditor subanalitik prosedurların həyata keçirilməsi özünün tərəfindən istifadə edilən eləcə təşkilat tərəfindən məlumatın hazırlanmasında nəzarətlə əlaqəli keçirilən testləri nəzərə alır. Göstərilən nəzarət vasitələri effektiv hesab edildikdə, auditor informasiyanın etibarlılığına və bu nəticədən subanalitik prosedurların yekunlarına daha çox inanır. Qeyri – maliyyə xüsusiyyətli informasiyalar üzərində

nəzarət vasitələri çox vaxt nəzarətlə bağlı keçirilən müxtəlif testlərlə birlikdə yoxlanıla bilər.

5. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində analitik prosedurlar maliyyə hesabatlarının, törəmə müəssisələrin, bölmələrin və segmentlərin maliyyə hesabatlarının və maliyyə məlumatlarının ayrı-ayrı elementlərinin konsolidasiyasına münasibətdə həyata keçirilir. Analitik prosedurlar, mürəkkəb statistik üsullardan istifadə olunmaqla, adi müqayisədən kompleks təhliləyə müxtəlif üsullarla tədqiq edilə bilər.

6. Qeyri-kəmiyyət prosedurlarına, milli mühasibat uçotu sahəsində bütöv biliklərin tətbiqini nəzərdə tutan metodlar aiddir. Bu biliklər, həmçinin, hesabların vahidliyi, qanuniliyi eləcə dəqiqliyi və onların qarşılıqlı əlaqəsi haqqında müsbət rəy yaratmağa imkan verən imkan xüsusiyyətlərini əhatə edir. Buraya xarici mənbələrdən əldə edilmiş məlumatların və daxili məlumatların yoxlanılması, məlumatların müqayisə olunmasına daxil edilməlidir.

7. Ümumiyyətlə, analitik yoxlama prosedurlarının həyata keçirilməsinin məqsədi, milli maliyyə (mühasibat) hesabatlarının hazırlanmasına şərait yaradan müxtəlif amillərə münasibətdə aşkarlanmama riskini kiçiltməkdən ibarətdir ki, bu da məzmunu üzrə aparılan prosedurların əsas növlərinin sayını azaltmağa şərait yaradır. Aşkarlanmama riskini azaltmaq vasitəsi ilə auditorun mahiyyəti üzrə araşdırma prosedurlarına nə dərəcədə etibar olması, mühasibat uçotunun hesabları üzrə real və əməliyyatların müfəssəl formada yoxlanılmasından, analitik prosedurlardan əl birinci mərhələdə istifadə olunması məhdudlaşdırıcı faktorlar qismində çıxış etməlidir.

8. Maliyyə nəticələrinin təhrifi onların qeyridəyişkən bəyan olunmasına görə, təşkilatın gəlirinin bir-birindən asılı olan təşkilatlarda yerləşdirilməsi məqsədli istifadəsi yekununda baş verir. Gəlirin daxil olması üçün çox asılı olan təşkilatlar arasında qiymətlərin məqsədyönlü artırılması eləcə azalması mexanizmindən istifadə olunur. Onların köməyi ilə təşkilatın gəliri (itkiləri) vergi qoymada güzəşt etməsi olan və onların yaranmasında əsas iştirak etməyən təsərrüfat subyektlərinə transfer edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, milli hesabatı vergi orqanlarına aid edən təsərrüfat subyektləri üçün aktivlərin eləcə gəlirin azaldılması, investirlərə aid edən hesabatlarda isə əksinə aktivlərin eləcə gəlirlərin artırılması səciyyəvidir.

9. Əsas fəaliyyətin yüksək (ümumi mənfəətə görə hesablanmış gəlirlilik) eləcə zəif mənfəətliliyin (vergiqoymaya qədər gəlirdən hesablanmış) olduğu halda kommersiya, icarə, əməliyyat və satışa aid etməyən xərclər hesabına ümumi gəlirliliyin saxta azaldılması imkanları var. Bunlar vergi yükünün azalmasına eləcə ya aktivlərin qeyri-qanuni mənimsəməsinə istiqamətlənən nöqsanların nəticəsi ola bilər. Bunlar informasiya, məsləhət eləcə s. xidmətlərin göstərilməsinə görə ödənişlərə, nisbi ödənişlərinə, mənfi məzənnə fərqlərinə, sənədlər üzrə cərimələrə digər məsrəflərin ödənilməsinə gətirib çıxarır. Bu yekunlar bir-birindən asılı edilən şəxslər arasında olan müqavilələrin nəticəsi hesab edilir.

10. Əsas vəsaitlərin vəziyyətinin audit qiymətləndirilməsi. Sahibkarların uzunmüddətli kapital qoyuluşuna, eyni zamanda əsas vəsaitlərə münasibəti sahibkarın inkişafının və menecmentin keyfiyyəti perspektivlərinin uzunmüddətliyini xarakterizə edir. Əgər təşkilatların rəhbərləri eləcə sahibkarları əsas vəsaitləri lazımi əsasında qoruyub saxlamırlarsa və istehsal bazasının formasına uzunmüddətli investisiyalar həyata keçirmirlərsə, uzunmüddətli vəsaiti, nizamnamə kapitalına kredit, lizinq, investisiya cəlb etmərlər eləcə əhəmiyyətli məbləğləri bölüşdürülməmiş gəlir formada saxlamırlarsa, onların uzunmüddətli sahibkarlıq üçün məqsədləri yoxdur. Bu cür davranış adətən təşkilatlarda mədaxilin və yaxud aktivlərin məbləğinin azalması ilə müşayiət olunmalıdır.

11. Məlumdur ki, auditin tənzimlənmə istiqamətində nəzərə alınan analitik prosedurlar auditor yoxlamalarının vəziyyətinin işlənilib hazırlanması və kənarlaşmaları müəyyən etməyə imkan verən xarakterik əlaqələrin eləcə asılılıqların müəyyən edilməsi məqsədini güdür. Məhz bu baxımdan, bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditor yoxlamalarının aparılması vasitəsilə həyata keçirilən analitik prosedurlardan istifadə imkanlarının öyrənilməsi, maliyyə hesabatlarının iqtisadi təhlili metodikasının işlənilib hazırlanması eləcə auditorun fəaliyyət məntiqinin aşkarlanması auditin tənzimlənmə mərhələsində onlardan istifadənin vacibliyini daha da artırır. Ona görə də, hazırkı dövrdə auditor analitik prosedurlardan istifadənin praktiki nəticələrini hesablayır, yoxlamaların tənzimlənməsində konkret alqoritmlərdən istifadənin məqsədəuyğunluğu məqbuldur və buraxılmış səhvlərin əvvəlcədən müəyyən edilməsi mexanizmini işləyib

yekunlaşdırır. Bundan fərqli olaraq, auditor analitik prosedurlardan istifadənin alqoritmlərinin nəzəri hissəsində əsaslandırılmış iş prinsipləri əsasında məntiqi qavrama zəncirini qurur. Buna görə də, auditor birinci növbədə analitik prosedurların tətbiqinin məqsəd və vəzifələrini müəyyən edir.

12. Hazırda, yoxlamaları daha səmərəli təşkil etmək üçün hər əsas auditor qarşıya qoyulmuş prioritetlərin həlli baxımından müstəqil proqnoz tərtib edir. Ümumilikdə, auditor tərəfindən müstəqil variantda tərtib edilmiş tənzimlənən əksər hallarda mühasibat balansı eləcə maliyyə nəticələri haqqında hesabat sənədinin ayrı-ayrı elementlərinin siyahısından ibarət olur. Bəzi hallarda auditor sifarişlə əlaqədar heç bir məlumatı özündə göstərilməyən proqnoz tərtib edə bilər. Bu qayda ilə tərtib edilmiş proqnozda maliyyə hesabatı maddələrinin adları eləcə onların hər birini yoxlayan əsas icraçılar göstərilir. Bununla yanaşı, sifarişçi haqqında vacib minimal məlumatı olan auditor rəyin hər bir hissəsinin yoxlanılmasına sərf olunan əmək xərclərini də proqnozlaşdır bilər. Yoxlamanın planlaşdırılmasına mərhələsində auditor prosedurlarının icrası «xüsusiyyət ümumiyyə» prinsipinə əməl edir. Bu zaman, hər bir xüsusi obyektin yoxlanılmasının mürəkkəbliyi səviyyəsini qiymətləndirməklə hər bir ümumi sahənin yoxlanılmasına sərf ediləcək vaxtın eləcə xərclərin miqdarını daha dəqiq müəyyənləşdirmək mümkündür. Bundan başqa, auditor auditin tənzimlənməsi mərhələsində hesabat məlumatları əsasında əsaslandırılmış maliyyə əmsallarından istifadə olmaqla yoxlanılacaq fərdi obyektləri müəyyən ola bilər. Fikrimizcə, bu baxımdan likvidlik eləcə maliyyə sabitliyi əmsalları diqqət yetirmək daha məqsəduyğundur.

13. Göründüyü kimi, mütərəqqi təsərrüfatçılıq formaları şəraitində real və iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış icra qərarlarının qəbul edilməsi üçün əsas şərt sayılan operativ eləcə analitik informasiyanın əldə olunması reallığı meydana çıxır. Bu baxımdan, təşkilatın əmlak vəziyyətinin iqtisadi təhlilinin əsas metodikasına müasir təsərrüfatçılıq formalarının sifarişlərinə cavab verən yeni aspektlərin vacibliyi mühüm əhəmiyyətə malikdir. Digər tərəfdən, təşkilatın əmlak vəziyyətinin nəzərdə tutulan təhlili metodikasının əvəzinə prinsipcə mütərəqqi metodikanın hazırlanması onun sistemliliyini eləcə tamlığını tələb edir. Deməli, bazar iqtisadiyyatı şəraitində təşkilatın

əmlak vəziyyətinin təhlili geniş parametrlər sisteminə əsaslanır. Məhz belə təhlil onun təcrübəvi nəticələrinin yaxşılaşdırma və optimal icra qərarlarının qəbul edilməsi üçün vacib məlumatların əldə olunmasına imkan verir.

14. Məlumdur ki, mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının sifarişlərə müvafiq tərtib edilən mühasibat formaları maliyyə təhlilinin yeni üsullarından istifadənin zəruriliyini meydana çıxarır. Fikrimizcə, belə bir üsula potensial tərəfdaşın düzgün seçilməsi, təşkilatın maliyyə sabitliyi və əmlak dayanıqlığının qiymətləndirilməsi, işgüzar aktivliyin eləcə sahibkarlıq fəaliyyətinin effektivliyi aşkara çıxarılması üçün vacib əhəmiyyət kəsb edir. Bu zaman, potensial tərəflərin maliyyə fəaliyyəti haqqında əsas, çox hallarda yeganə informasiya mənbəyi əks olunan mühasibat hesabatı sayılır. Müasir şəraitində hesabat maliyyə uçotunun informasiyaların ümumiləşdirilməsinə əsaslanır, təşkilatın cəmiyyətlə və işgüzar tərəfdaşlarla əlaqələndirən informasiya həlqəsi hesab olunur. Nəzəriyyə və praktikada müəssisənin fəaliyyəti ilə maraqlananlar təhlilin obyektləri kimi qəbul edilir.

15. Hazırda əsas fondlardan istifadənin effektivliyi fondvermə və fondtutumu göstəriciləri vasitəsi ilə ölçülür və qiymətləndirilir. Bu zaman, fondverimi əmtəə satışından yaranan valyuta gəlirlərinin əsas fondların məbləğinə nisbəti fondtutumu isə fondverimi parametrlərinin əksi kimi hesablanır. Fondtutumu göstəricisi məhsul satışı vaxtı pul gəlirlərinin hər manatına ayrılan əsas vəsait xərclərini xarakterizə edir.

16. Təşkilatın imkan qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi üçün tətbiqi nəzərə alınmaqla analitik prosedurlar artıq auditin tənzimlənmə mərhələsində təsərrüfat subyektlərinin əsas maliyyə çətinlikləri ilə üzləşməsi vəziyyətini müəyyən etməyə imkan verir. Onda auditor riskinin qiymətləndirilməsi vaxtı auditor təsərrüfat subyektlərinin zəifləməsi ehtimalını nəzərə alır və bu zaman audit prosesində istifadə olunan analitik prosedurlar həmin imkanı qabaqcadan görməyə əlverişli mühit yaradır. Yoxlamanın son mərhələsində auditor tərəfindən təşkilatın fəaliyyət qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi “ahəngdarlığın araşdırılması prosedurası” adlanır. Ahəngdarlığın qiymətləndirilməsi mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarının düzgünlüyü haqqında auditorun son rəyinin formalaşmasına müsbət təsir göstərir.

17. Aydındır ki, praktikada müfəssəl auditor prosedurlarının ixtisar olunması məqsədilə analitik prosedurlar öyrənilə bilər. Əgər analitik prosedurlar vasitəsilə vacib kənarlaşmaları aşkar etmək çətindirsə, onda bu ciddi səhv olar və ya qeyri-dəqiqlik ehtimalının aşağı olduğu anlamına gəlir. Fikrimizcə, təcrübədə bir qayda olaraq həmin analitik proseduranın yekunu mühasibat hesabları üzrə qalıqların araşdırılması və onların düzgünlüyünün təsdiqinə istiqamətlənir. Bu isə, öz növbəsində, araşdırılan mühasibat və maliyyə hesabatlarının iqtisadi təhlili zamanı az miqdarda geniş testlərlə kifayətlənməyə imkan verir. Müasir şəraitdə, analitik prosedurların tətbiqi nəticəsində əldə edilən faktların olar və sübutların yararlıq səviyyəsi konkret mühitdə onların etibarlılıq səviyyəsindən asılı olur. Audit prosesində bəzi problemlərin həll edilməsi zamanı onların ümumi prosedur növlərindən daha effektiv olması ehtimalı yüksəkdir. Digər şəraitdə analitik prosedurlar çox yaxşı halda auditorun diqqətini loyal faktların və sübutların toplanılmasına istiqamətləndirə bilər.

18. Aydındır ki, bu mərhələnin əhəmiyyətini iqtisadi təhlil, onun nəticələrinin şərhə olar və auditor tərəfindən aşkar olunmuş qeyri-adi kənarlaşmaların ümumiləşdirilməsi prosesi əhatə edir. Bu zaman analitik prosedurların icrası və onun layihələşdirilməsi üsulunun seçilməsi qarşıya qoyulmuş vəzifələr tamlığından asılı olaraq həyata keçirilir. Auditor təhlilin ardıcılığı baxımından birinci növbədə maliyyə (mühasibat) hesabatının araşdırılması metodunun seçilməsi olar və ondan istifadə olunması məsələnin həllini məqsəduyğun sayır. Bu üsul təşkilat kapitalının və əldə edilmiş mənfəətin formalaşması mənbələrinin müəyyən edilməsi məqsədilə əks olunan hesabatlarda mövcud parametrlərin real kəmiyyətlərinin, uçot siyasətinin əsas məqamlarının və illik hesabatda edilmiş formaların öyrənilməsi olar və qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur. Bu zaman maliyyə formalarındakı qeyri-adi kənarlaşmalara olar və məbləğlərə xüsusi diqqət yetirilir. Bundan başqa, analitik prosedurların icrası prosesində auditor iqtisadi təbiilin fərq, interpolyasiya, korrelyasiya, reqressiya metodlarından, iqtisadi-riyazi üsullardan və digər evristik qaydalardan istifadə edə bilər.

19. Strateji yol xəritəsinin tətbiqi şəraitində, milli iqtisadiyyatın bütün sahələrində, o cümlədən kommersiya strukturlarında auditin aparılmasının analitik prosedurların

və onların təkmilləşdirilməsinin hər an diqqət mərkəzində olduğuna görə auditorlar analitik prosedurların bütün seqmentlərində səmərəli istifadə etməklə lazımi nəticələrin alınmasına xüsusi fikir verməlidirlər.

20. Hazırda əsas fondlardan istifadənin effektivliyi fondvermə və fondtutumu göstəriciləri vasitəsi ilə ölçülür və qiymətləndirilir. Bu zaman, fondverimi əmtəə satışından yaranan valyuta gəlirlərinin əsas fondların məbləğinə nisbəti fondtutumu isə fondverimi parametrlərinin əksi kimi hesablanır. Fondtutumu göstəricisi məhsul satışı vaxtı pul gəlirlərinin hər manatına ayrılan əsas vəsait xərclərini xarakterizə edir. Aydınır ki, məhsulun fondtutumunun səviyyəsinin azalması əsas fondlardan istifadənin effektivliyinin yüksəldilməsinin keyfiyyət göstəricisidir.

21. Hazırkı şəraitdə təşkilatın maliyyə və əmlak vəziyyəti təsərrüfat vəsaitlərinin mövcudluğu və onların yaranma vəziyyəti ilə xarakterizə olunur. Məlumdur ki, hal-hazırda mövcud standart sənədlərə uyğun olaraq milli balans-netto tərtib edilir, eləcə onun yekunu təşkilatın sərəncamında olan vəsaitlərin məbləğini nisbətən qiymətləndirməyə imkan verir. Lakin, həmin qiymət uçot dərəcəsi olmaqla əmlaka görə alınması vacib olan real pul vəsaitlərinin vəsaitini əks etdirmir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində aktivlərin illik qiyməti bazar konyukturası ilə reallaşır və o inflyasiya şəraitində uçot dərəcələrindən fərqlənə bilər.

22. Fikrimizcə, auditin planlaşdırma mərhələsi bu yoxlamalarının aparıb aparılması üçün əsas sayılan və sisteməlik dəyişilən auditor tədbirlərinin siyahısının mexaniki qaydada tərtib edilməsi ilə başa vurulmur. Məlumdur ki, auditor mühasibat eləcə maliyyə hesabatlarının ayrı-ayrı elementlərin və göstəricilərinin müqayisəsi gedişatında inflyasiya ilə bağlı vacib kənarlaşmaların və risklərin mövcudluğu inamını yaxşı bilir və bunu tənzimlənmədə mütləq şərt kimi qəbul edir. Bu vaxt risk dedikdə, auditin planlaşdırma istiqamətində buraxılan səhv, uyğunsuzluq eləcə mövcud qanunvericiliyin tələblərinin pozulması inamı eləcə mümkünüyü başa düşülür. Ona görə də, nəzəri və praktiki ədəbiyyatlarda tənzimlənmə risklərin azaldılmasına və auditin effektiv təşkilinə imkan verən şərt kimi xarakterizə olunur.

Məlumdur ki, auditin tənzimlənmə istiqamətində nəzərə alınan analitik prosedurlar auditor yoxlamalarının vəziyyətinin işlənilib hazırlanması və kənarlaşmaları müəyyən

etməyə imkan verən xarakterik əlaqələrin eləcə asılılıqların müəyyən edilməsi məqsədini güdür. Məhz bu baxımdan, bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditor yoxlamalarının aparılması vasitəsilə həyata keçirilən analitik prosedurlardan istifadə imkanlarının öyrənilməsi, maliyyə hesabatlarının iqtisadi təhlili metodikasının işlənilib hazırlanması eləcə auditorun fəaliyyət məntiqinin aşkarlanması auditin tənzimlənmə mərhələsində onlardan istifadənin vacibliyini daha da artırır. Ona görə də, hazırkı dövrdə auditor analitik prosedurlardan istifadənin praktiki nəticələrini hesablayır, yoxlamaların tənzimlənməsində konkret alqoritmlərdən istifadənin məqsədəuyğunluğu məqbuldur və buraxılmış səhvlərin əvvəlcədən müəyyən edilməsi mexanizmini işləyib yekunlaşdırır. Bundan fərqli olaraq, auditor analitik prosedurlardan istifadənin alqoritmlərinin nəzəri hissəsində əsaslandırılmış iş prinsipləri əsasında məntiqi qavramazəncirini qurur. Buna görə də, auditor birinci növbədə analitik prosedurların tətbiqinin məqsəd və vəzifələrini müəyyən edir:

ƏDƏBİYYAT SIYAHISI

1. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı. “Hüquq ədəbiyyatı” 2007. 776 səh.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı. “Hüquq ədəbiyyatı” 2011. 414 səh.
3. Azərbaycan Respublikasının “Mühasibat uçotu haqqında” qanunu. Bakı, 2004.
4. Azərbaycan Respublikasının “Müflisləşmə və iflas haqqında” qanunu. Bakı, 1997.
5. Azərbaycan Respublikasının “Auditor xidməti haqqında” qanunu. Bakı, 1994.
6. Milli Mühasibat Uçotu Standartları. Bakı, 2011.
7. A.V.Soltanov Maliyyə auditi. Dərslik. Bakı- 1999. 425 səh.
8. Behbudov H.A. Operativ təhlil. Dərslik. Bakı: “Elm və təhsil”, 2009. -560 s.
9. C.B.Namazova Audit.Dərslik. Bakı, «Elm və təhsil», 2014. – 246 səh.
10. F.Ş.Qurbanov Audit. Dərs vəsaiti. Bakı, 2011. – 270 səh.
11. F.Ş. Hacıyev. Auditdə iqtisadi təhlil. Dərs vəsaiti. Bakı, ADİU, 2015- 156 səh
12. Lətifov A.B. Əməliyyat auditi. Dərslik. Bakı, 2013.
13. Salmanov V.D. Operativ audit. Dərs vəsaiti. Bakı, 2010.
14. Tahirov S.A. Cari audit. Metodiki vəsait. Bakı, 2011.
15. İbrahimov F.D. Maliyyə təhlili. Dərslik. Bakı, 2014.
16. Soltanov A.V. Təftiş və nəzarət. Dərs vəsaiti. Bakı, 2015.
17. Paşayeva V.F. Bank auditi. Metodiki göstəriş. Bakı, 2016.
18. Mehmanov A.B. Sığorta auditi. Dərslik. Bakı, 2012.
19. İsmayılov A.D. Kredit auditi. Metodiki vəsait. Bakı 2017.
20. Budaqov S.Ə. İdarəetmə təhlili. Dərs vəsaiti. Bakı, 2016.
21. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (Maliyyə uçotu), Bakı 2008.

22. Салавийов С.А. Аудит. Учебное пособие. Баку, 2016.
23. Анализ финансовой отчетности: Учеб. Пособие / Под ред. О.В. Ефимовой. 2004
24. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2008.
25. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005.
26. Барышников Н.П. Практикум внутреннего и внешнего аудита. ИИЦ Филинь, 2002.
27. Пале В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2008.
28. Шеремед А.Д. Стандарты и аудита: Пер с англ. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2010.
29. Крикунов А.В. и др. Опыт развития аудиторской деятельности в Швеции и России. Сп.: Юридический центр Пресс, 2004.
30. Алборов Р.Л. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК.
31. Данилевский 10.А., Шапигузов СМ., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В, Аудит: Учебное пособие. - М.: ФБК-Пресс, 2002. - 544 с.
32. Сакайов П.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. -4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2002. - 639 с.
33. Крупченко Е.А. Аудит: Учебник для студентов экономических колледжей. 2006г.- 384с.
34. Майданчик Н.В., Аудит: Практикум: Учеб. пособие 2006г. – 224с.
35. Суваров В.И.. Задачник по аудиту: учебное пособие для студентов ср. проф. учеб. заведений . Издательский центр «Академия» , 2006.- 240 стр.