

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

**“AZƏRBAYCANDA BİRGƏ MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNİN
AUDİTİNİN TƏŞKİLİ MƏSƏLƏLƏRİ”**

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Yusifli Solmaz Nizami qızı

BAKİ – 2021

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

BMDM-in direktoru

i.ü.f.d., dos. Əhmədov Fariz Saleh oğlu

_____ **imza**

“ ___ ” _____ **2021-ci il**

“AZƏRBAYCANDA BİRGƏ MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNİN
AUDİTİNİN TƏŞKİLİ MƏSƏLƏLƏRİ”

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 - Maliyyə

İxtisaslaşma: Maliyyə nəzarəti və audit

Qrup: 634

Magistrant:

Yusifli Solmaz Nizami qızı

_____ **imza**

Elmi Rəhbər:

i.e.n., dos. Bayraməli Qurbanov Şükür oğlu

_____ **imza**

Proqram Rəhbəri:

i.ü.f.d. Vəliyev Cəbrayıl Xəlil oğlu

_____ **imza**

Kafedra Müdiri:

i.e.d., prof. Kəlbəyev Yaşar Atakişi oğlu

_____ **imza**

BAKİ - 2021

Elm andı

Mən, Yusifli Solmaz Nizamı qızı and içirəm ki, “Azərbaycanda birgə müəssisələrin fəaliyyətinin auditinin təşkili məsələləri” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

“AZƏRBAYCANDA BİRGƏ MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNİN AUDİTİNİN TƏŞKİLİ MƏSƏLƏLƏRİ”

XÜLASƏ

Tədqiqatın aktualığı: Azərbaycan Respublikasının müstəqillik əldə etməsindən sonrakı dövrdə inkişaf etməkdə davam edən iqtisadiyyatında, şirkətlərin, xüsusi ilə də , birgə müəssisələrinin fəaliyyət səmərəliliyinin artırılması əsas məsələlərdən biridir.

Tədqiqatın məqsədi: Tədqiqatın əsas məqsədi birgə müəssisələrdə daxili auditin təkmilləşdirilərək daha da güclü sahəyə çevrilməsi.

İstifadə olunmuş tədqiqat metodları: Bu tədqiqatın araşdırmasında istifadə olunmuş əsas metod dolayı yolla deyil, birbaşa tətbiqi metoddur. Bu o deməkdir ki , bu tədqiqatın nəticəsi daxili auditin istər daxili, istər beynəlxalq bazardakı xüsusiyyətlərini birgə müəssisələr üzərində araşdırılmasıdır.

Tədqiqatın informasiya bazası: Tədqiqatın informasiya bazası birbaşa olaraq AR qanunvericiliyi əsasında qəbul edilmiş qanunlar, Mülki Məcəllə, Audit Haqqında qanunlar, Auditorlar Palatasından əldə etdiyim informasiyalar əsasında formalaşmışdır.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri: Birgə müəssisələrlə bağlı AR-da limitli sayda məlumat mövcud olduğundan bəzi məqamlarda beynəlxalq bazar ilə, daxili bazardakı birgə müəssisələrdə mövcud olan xüsusiyyətlə müqayisə edə bilməmək.

Tədqiqatın elmi yeniliyi və praktiki nəticələri: Respublikamızın daimi inkişafında birgə müəssisələr artdıqca onların fəaliyyətlərində effektivin artırılmasına, çatışmamazlıqların ortadan götürülməsinə verdiyimiz təkliflərdən istifadə edə bilərək nail olacaqlar.

Nəticələrin istifadə oluna biləcəyi sahələr: Həm xarici, həm də daxili bazarda harada daxili audit funksiyası yerinə yetirən şəbəkə varsa, həmin şirkətlər bu nəticələrdən istifadə edə biləcəklər. Bu müəssisələrin hansı sahəyə aid olması ilə bağlı isə heç bir məhdudiyyət yoxdur.

Açar sözlər: BMHS, ARDNŞ, daxili audit, birgə müəssisə.

“ORGANIZATIONAL ISSUES OF AUDIT OF JOINT VENTURE IN AZERBAIJAN”

SUMMARY

The actuality of the subject: One of the key issues in economy of Republic of Azerbaijan, which continues to develop in the post-independence period, is to increase efficiency of companies, especially joint ventures.

Purpose and tasks of the research: The main goal of study is to improve internal audit in joint ventures and make it stronger field.

Used research methods: The main method used in study of this study is directly applied. This means that result of this study is study of characteristics of internal audit in both domestic and international markets on joint ventures.

The information base of the research: The information base of research is formed on basis of laws adopted directly on basis of legislation of the AR, the Civil Code, the Law on Audit, information received from the Chamber of Auditors.

Restrictions of research: Due to limited amount of information on joint ventures in Azerbaijan, it is sometimes impossible to compare it with abroad, with features of joint ventures in domestic market.

The novelty and practical results of investigation: As number of joint ventures increases in sustainable development of our republic, they will be able to increase efficiency of their activities and eliminate shortcomings by using our proposals.

Scientific-practical significance of results: Where there is department that performs function of internal audit in both foreign and domestic markets, these companies will be able to use these results. There are no restrictions on scope of these enterprises.

Keywords: IFRS, SOCAR, internal audit, joint venture.

İXTİSARLAR

MHBS	Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları
ABŞ	Amerika Birləşmiş Ştatları
AR	Azərbaycan Respublikası
NY	Nyu-york
ARDNŞ	Azərbaycan Respublikasının Dövlət Neft Şirkəti
ACCA	İmtiyazlı Sertifikatlaşmış Mühasiblərinin Assosiasiyası
CİA	Daxili Audit Sertifikatı

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	8
I FƏSİL. AUDİTİN MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNDƏ ROLUNUN NƏZƏRİ ƏSASLARI.....	11
1.1. Auditin müəssisələrin fəaliyyətində zəruriliyi, məqsədi və xüsusiyyətləri.....	11
1.2. Birgə müəssisələrdə audit prosedurlarının yerinə yetirilməsinin hüquqi əsasları və vəzifələri.....	18
1.3. Birgə müəssisələrdə yarana biləcək audit riskləri, formaları və problemləri.....	33
II FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA BİRGƏ MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNDƏ AUDİTİN TƏŞKİLİNİN TƏHLİLİ VƏ QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ.....	32
2.1. Azərbaycanda audit xidmətinin yaradılması və inkişaf mərhələləri.....	32
2.2. Azərbaycan Respublikasında birgə müəssisələrin fəaliyyət xüsusiyyətləri və strukturu.....	37
2.3. Yerli bazarda birgə müəssisələrin fəaliyyətinin audit olunmasında yaranan problemlər.....	44
III FƏSİL. AUDİT XİDMƏTİNİN TƏŞKİLİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ VƏ İNKİŞAF PERSPEKTİVLƏRİ.....	56
3.1. Dünya bazarında auditin rolu və birgə müəssisələrin fəaliyyətinə onun tətbiqi xüsusiyyətləri.....	56
3.2. Azərbaycan Respublikasında dünya bazarında tətbiq olunan audit metodlarının tətbiq olunması istiqamətlər.....	69
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....	77
İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	80
Cədvəllərin siyahısı.....	83
Şəkillərin siyahısı.....	83
Qrafiklərin siyahısı.....	83

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı: Azərbaycan Respublikasının bazar münasibətlərinə keçidi ilə birlikdə müstəqil auditor xidmətinin yaranıb inkişaf etməsi prosesi başlamağa başlamışdır. Bu xidmətin əsasını müəssisənin səhmdarlarının və rəhbərlərinin, həmçinin, dövlətin, etibarlı maliyyə və uçot informasiyalarına olan marağı əhatə edir.

Audit iqtisadi-hüquqi nəzarətin daha yüksək pilləsi olub vəzifəsi yeni qurulmuş iqtisadi münasibətləri vicdansız sahibkarlıqdan qorumaq, həm də iqtisadiyyatda hüquq pozuntularının qarşısını almaq və ictimai hüquq şüurunu daha yüksək səviyyədə formalaşdırmaqdır. Auditin vəzifələrindən biri müəssisənin maliyyə vəziyyəti və onun stabilləşməsi üsulları haqqında informasiya, habelə qanuni əmlak maraqlarının qorunması üçün zəruri informasiya almaqdan ibarətdir. Auditin təşkili muhasibat (maliyyə) hesabatının müstəqil yoxlanılmasının həyata keçirilməsi, habelə başqa auditor xidmətlərinin göstərilməsi üzrə sahibkarlıq fəaliyyətini ifadə edir.

Mülkiyyət formasından asılı olmayaraq bütün təsərrüfat subyektlərində qanunvericilik aktlarının tələblərinə, qoyulan normaların yerinə yetirilməsinə nəzarətin həyata keçirilməsi, eyni zamanda maliyyə fəaliyyətində yol verilən pozuntuların aşkara çıxarılması vacib məsələdir. Audit xidməti vasitəsilə qanun pozuntularının qarşısının alınması mümkündür, bunun üçün müvafiq lisenziyaya malik müstəqil auditor və ya auditor firmaları kifayət qədər elmi və praktiki biliyə malik olmalıdır. Bu baxımdan auditor fəaliyyətinin təşkili və onun təkmilləşdirilməsi məsələləri böyük aktuallıq kəsb edir. Bütün bunlar magistr dissertasiyasının mövzusunun seçilməsini şərtləndirmişdir.

Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi: Birgə müəssisələrdə həyata keçirilən fəaliyyətlərdə yaranan səmərəsizliyin və effektsizliyin aydınlaşdırılması.

Bu problem ölkəmizin Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin professoru və dosenti olmuş Namazova Cəmilə Bayraməli qızı və Kazımov Rəhib Nadir oğlu, həmçinin, Finlandiyanın Arcada universitetinin professoru Olqa Bubilek,

İordaniyanın İrbid Beynəlxalq Universitetinin professoru Firas, Al-Dalabih və s. kimi şəxslər tərəfindən araşdırılmış və öyrənilmişdir.

Bu diplom işini müasir dövrdə baş verən dəyişikliklərə uyğun şəkildə tədqiq olunmasına yol verilmişdir. Bu dəyişiklərə Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatının günü gündən inkişafı, maliyyə və mühasibat sahəsinin beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşması, əlverişli şərait nəticəsində birgə müəssisələrin artması və digərləri aiddir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri: . Birgə müəssisələrdə təşkil olunan daxili auditor xidmətlərinin nəzəri və praktiki baxımdan daha detallı mənimsənilməsi, onun daha səmərəli və effektiv istifadə oluna bilinməsi üçün təklif və tövsiyələrin hazırlana bilmə məqsədi ilə mövcud olan vəziyyəti analiz etmək tədqiqatın başlıca məqsədidir.

Məqsədin yerinə yetirilməsi üçün aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi nəzərdə tutulur:

- auditin müəssisələrin fəaliyyətində rolunun açıqlanması;
- birgə müəssisələrin fəaliyyətində daxili və xarici audit prosedurlarının təşkili əsaslarının müəyyənləşdirilməsi;
- yerli bazarda birgə müəssisələrin fəaliyyətinin audit olunmasında mövcud problemlərin öyrənilməsi;
- qabaqcıl dünya təcrübəsinin Azərbaycanda tətbiqi problemlərinin aydınlaşdırılması.

Tədqiqatın obyektı və predmeti: Təsərrüfat subyektləri hansılar ki, auditor tərəfindən yoxlanılmağa cəlb edilir, tədqiqatın obyektı kimi seçilmişdir. Audit prosedurlarının təkmilləşdirilməsi məqsədi ilə aparılan tədqiqatlar da tədqiqatın predmetini təşkil etmişdir.

Tədqiqat metodları: Bu tədqiqatın araşdırmasında istifadə olunmuş əsas metod dolayı yolla deyil, birbaşa tətbiqi metoddur. Bu o deməkdir ki , bu tədqiqatın nəticəsi daxili auditin istər daxili, istər beynəlxalq bazardakı xüsusiyyətlərini birgə müəssisələr üzərində araşdırılmasıdır. Bu metod xarici bazarda tətbiq olunan

yeniliklərin ölkəmizdə həyata keçirilən daxili auditə necə təsir etməsini və nə dərəcədə tətbiq edilməsini araşdırıb, təkmilləşdirilməsində köməklik edəcəkdir.

Tədqiqatın informasiya bazası: Tədqiqatın informasiya bazası birbaşa olaraq AR qanunvericiliyi əsasında qəbul edilmiş qanunlar, Mülki Məcəllə, Audit Haqqında qanunlar, Auditorlar Palatasından əldə etdiyim informasiyalar əsasında formalaşır.

Tədqiqatın mədudiyyətləri: Birgə müəssisələrlə bağlı AR-da limitli sayda məlumat mövcud olduğundan bəzi məqamlarda beynəlxalq bazar ilə, daxili bazardakı birgə müəssisələrdə mövcud olan xüsusiyyətləri müqayisə edə bilməmək. Bunun nəticəsində əslində mövcud olan, lakin müəyyən oluna bilməyən çatışmamazlıqların hələ də davam etdirilməsi.

Tədqiqatın elmi yeniliyi: Bu onunla bağlıdır ki, bugünə qədər daxili auditin tətbiqi və inkişaf etdirilməsi üzrə ümumi yanaşılmışdır. Bu tədqiqat birgə müəssisələrdə fəaliyyət göstərən daxili auditə nəzər salır ki, bu növ müəssisələr iqtisadiyyatımızda mühüm rol oynayır. Tədqiqat nəticəsində aşağıdakı elmi yeniliklər əldə edilmişdir:

- Maliyyə və mühasibat sahəsinin beynəlxalq mühitə keçirilməsi üzrə maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının tətbiq edilməsinin asanlaşdırılması;
- Kənar audit ilə daxili audit arasındakı əlaqənin gücləndirilməsi;
- Birgə müəssisələrdə yaranmış fəaliyyət səmərəsizliyinə auditin həll mərhələləri;
- Birgə müəssisələrdə kənar audit tərəfindən təqdim olunan maliyyə hesabatında məlumatın şəffaflığının artırılması yolları.

Nəticələrin praktiki əhəmiyyəti və tətbiq sahələri: auditor xidməti prosesinin, maliyyə və mühasibat sahəsində hesabatların tərtib edilməsinin təkmilləşdirilməsindən, habelə, "Audit", "Mühasibat uçotu və maliyyə", "Dünya iqtisadiyyatı" fənlərinin tədrisində istifadəsindən ibarətdir.

I FƏSİL. AUDITİN MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNDƏ ROLUNUN NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1. Auditin müəssisələrin fəaliyyətində zəruriliyi, məqsədi və xüsusiyyətləri

Əminlik proyektı - Təcrübəçi tərəfindən qiymətləndirilmiş və ya bir mövzuya aid meyarlara görə ölçülmə nəticələrinə cavabdeh tərəfdən başqa nəzərdə tutulan istifadəçilərin etimad dərəcəsini artırmaq üçün hazırlanmış bir nəticəni ifadə etdiyi bir razılaşmadır.

Əminlik vermək o deməkdir ki, hansısa xüsusi informasiya barədə onun düzgünlüyünü yoxlayıb rəy bildirməklə həmin xüsusi informasiya istifadəçilərinin daha doğru və inamlı şəkildə qərar qəbul edilməsini təmin etməkdir. Çünki, bu halda informasiya haqqında verilmiş rəy onun yanlış olma riskini azaltdığından, daha düzgün qərar qəbul edilməsinə gətirib çıxarır.

Nümunə göstərsək, bir ev satan birini düşünün. Əhalinin əksər üzvlərinin əmlakın struktur vəziyyətini qiymətləndirmək üçün texniki təcrübəsi yoxdur. Kimsə istifadəyə yararlı hala gətirmək üçün sonrakı xərclərə ehtiyac duyan strateji təhlükəli bir əmlak almaq üçün böyük bir məbləğ ödəməsi riski var. Bu riski azaltmaq üçün ev alıcılarının, yəni istifadəçilərin, əmlak araşdırmaçısına, yəni praktikanta, evin ,yəni qiymətləndirmə predmetini, struktur qiymətləndirməsini aparmaq normaldır. Tədqiqatçı daha sonra hər hansı bir struktur çatışmazlıqlarını (bina qaydaları / ən yaxşı təcrübə və digər meyarlara qarşı ölçülmüş) müəyyənləşdirərək ev alıcısına geri cavabı yazılı hesabat şəklində bildirəcəkdir. Bu məlumatla potensial alıcı evin struktur vəziyyətini bildiklərindən inamla ev almaq və ya almamaq qərarını verə bilər. Bu misalda, cavabdeh tərəf hazırkı ev sahibidir və dəlillər əsasən əmlakı vizual yoxlamaqla əldə ediləcəkdir (Булатов А.С., 2003) .

Əminlik vermək bir şirkətin xarici auditor tərəfindən yoxlanılması deməkdir. Buna xarici auditorun şirkətin maliyyə hesabatlarını yoxlayaraq doğru və ədalətli və müvafiq maliyyə hesabatları çərçivəsinə uyğun hazırlandığı barədə rəy verərək nail olmaq olur. Doğru olması dedikdə, məlumatın mühasibat standartlarına, müvafiq

qanunvericiliyə, standartlara uyğun hazırlanma nəzərdə tutulur. Ədalətli olması dedikdə isə, məlumatın aydın və qərəzsiz olması nəzərdə tutulur.

Maliyyə hesabatları üzərində səhmdarlara əminlik vermək barədə yuxarıda danışmışdıq. İndi isə daha detallı nəzər salaq. Bir şirkətin yaradılması zamanı əsas məqamlardan biri səhmdarların maliyyə yatırımlarıdır. Belə ki, səhmdarlar şirkətə investisiya edərək maliyyə yardımını edir və şirkətin gündəlik fəaliyyətində iştirak edə də bilərlər, etməyə də bilərlər. Səhmdar eyni bir şirkətdə həmçinin direktor kimi də fəaliyyət göstərə bilər. Lakin bir çox hallarda direktor vəzifəsini kənar şəxs həyata keçirir. Direktorlar, şirkətin hədəflərinə çatmaq üçün (normalda səhmdar sərvətinin maksimuma çatdırılması) şirkəti səhmdarların adından idarə edirlər. Bu halda səhmdarların şirkətin maliyyə vəziyyəti haqqında məlumat əldə etməsi lazım olur. Direktorlar səhmdarlara fəaliyyət və maliyyə vəziyyəti haqqında məlumat vermək üçün maliyyə hesabatları hazırlamalıdır. Beləliklə, maliyyə hesabatlarının düzgün və ədalətli bir şəkildə görünməsinə təmin etmək üçün müstəqil yoxlamaya ehtiyac vardır ki, bunlar da xarici auditorlardır. Çünki, direktorların maliyyə hesabatlarını idarə etmək və fərqli bir performans səviyyəsini göstərmək üçün müxtəlif təşviqlərə malikdirlər (Abad K.və Suarez J.,2017).

Beləliklə, auditin 5 elementi vardır ki, bunlar hər hansı bir şirkətin auditini aparılan zaman lazımlı olan və istifadə edilən hissələrdir. Bunların hamısından düzgün və tam istifadə olunduqda audit prosesi daha düzgün həyata keçirilir. Bunlar aşağıdakılardır:

I. Auditin aparılmasında iştirak edən üç tərəf:

- Hazırlayanlar – rəhbərlik / direktorlar;

Şirkətin maliyyə hesabatları rəhbərlik, direktorla, şirkətin işçiləri tərəfindən hazırlanır.

- İstifadəçilər – səhmdarlar;

Şirkətin rəhbərliyi tərəfindən hazırlanan maliyyə hesabatları şirkətin səhmdarları üçün şirkətin cari maliyyə vəziyyətinin necə olduğunu göstərən bir vasitədir.

- Praktikant – auditorlar.

Şirkətin səhmdarları maliyyə hesabatlarının düzgün və ədalətli hazırlanmasının əminliyini almaq üçün xarici auditorları həmin maliyyə hesabatlarını yoxlamaqda məsuliyyətli edir.

II. Yoxlanılacaq materiallar.

Bunlara maliyyə hesabatları aiddir. Auditor müəssisənin maliyyə hesabatlarını və onların hissələrini yoxlayaraq səhmdarlara əminlik verir.

Bunlara daxildir:

- Hesabat dövrü sonuna aid olan maliyyə nəzarəti (Balance Sheet, Statement of Financial Position) haqqında hesabat;
- Hesabat dövrü üzrə maliyyə nəticəsi (mənfəət və zərər) haqqında hesabat (Statement of Profit or Loss);
- Hesabat dövrü ərzində kapitalda edilən dəyişiklikləri göstərən hesabat və s.

Nəzərə alınmalıdır ki, bu hesabatlar hamısı şirkətin rəhbərləri, işçiləri tərəfindən hazırlanır və auditorlar onların işini yoxlayaraq əminlik verir.

III. Kifayət qədər müvafiq sübutlar.

Audit prosedurları aparılarkən və ya maliyyə hesabatları yoxlanılarkən əminlik üçün lazımı olan müvafiq sənədlərin olması vacib məqamlardan biridir. Buna görə auditora şirkətin işçiləri tərəfindən audit sorğusu zamanı təmin edilən sənədlər müvafiq sübut kimi nəzərə alınır (Abad K.və Suarez J.,2017).

Məsələn, audit prosedurlarının bir hissəsi olaraq müvafiq maliyyə periodu ərzində baş verən gəlirlər və xərclərin doğrudan baş verib vermədiyini, düzgün tarixdə tanındığını, düzgün dəyərdə tanındığını, rəsmi olaraq bu halın baş verib vermədiyini yoxlamaq üçün müəyyən gəlir və xərclər təsadüfi seçmə yolu ilə audit komandası nümayəndəsi tərəfindən seçilir, onların müvafiq təsdiq edici sənədlərini (bunlara hesab-faktura, təhvil təslim aktı, elektron qaimə, müqavilə kimi sənədlər daxildir) auditi aparılan müəssisədən audit sorgusu şəklində əldə olunur və bir-bir həmin sənədlər xarici audit komandası tərəfindən yoxlanılır.

IV. Hazırlanan müvafiq maliyyə hesabatlarının müvafiq maliyyə hesabatları çərçivəsinə uyğun olub olmadığını yoxlamaq.

Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları hər bir maliyyə hesabatlarının müəyyən qaydalara əsasən yaradılmasını tələb edir və auditorlar bunu yoxlayaraq əminlik verirlər.

Buna misal olaraq, MBHS 15 “ Müştərilərlə müqavilələr üzrə gəlirlər “ standartını göstərmək olar. Belə ki, 2018-ci il 1 yanvar tarixindən etibarən ölkəmizdə qüvvəyə minən bu standart ölkəmizdəki hər bir müəssisənin müəyyən şərtlərə uyğun olan müqavilələrinin gəlirlərini bu standartın tələbləri daxilində tanınmasını məcbur edir. Növbəti fəsillərdə daha detallı izah olunacaqdır.

V. Səhmdarlara təqdim olunan audit hesabatı.

Bu hesabat, maliyyə hesabatlarının “ədalətli təqdim olunduğu” (və ya “doğru və ədalətli”) ilə bağlı auditorun rəyini ümumiləşdirir. Yəni, auditorlar hansısa şirkətin maliyyə hesabatlarını müvafiq maliyyə hesabatları standartlarına uyğunluğunu yoxladıqdan sonra şirkətin səhmdarların əldə etdikləri nəticə əsasında audit rəyi hazırlayıb təqdim edirlər və bununla da səhmdarlar daha düzgün maliyyə qərarları vermiş

olurlar. Buna görə də, auditor prosedurları içərisində audit rəyinin xüsusi rolu vardır.

Nəzərə alınmalıdır ki, auditor hesabatları yalnız şərtsiz müsbət audit rəyi təşkil etmir. Bu rəylər həm şərtsiz, həm də şərti rəyi təşkil edə bilər. Şərtsiz müsbət rəy o halda verilir ki, xarici auditor müəssisənin maliyyə hesabatlarını öz metodologiyalarına əsasən yoxladıqdan sonra, şirkətin səhmdarlarının qərarına təsir edə biləcək hansısa təhrif və ya saxtəkarlıq, fırıldaqçılıq aşkar etmirsə, bu hal da maliyyə hesabatlarını düzgün, ədalətli tərtib olunması barədə şirkətin səhmdarlarına əminlik verir. Bu halın əksi olaraq, əgər xarici auditor müəssisənin maliyyə hesabatlarını yoxladıqdan sonra müəssisənin səhmdarlarının qərarlarına təsir edə biləcək həcmdə və ya riskdə hansısa təhrif və ya fırıldaqçılıq aşkar edirsə, bu zaman şərti müsbət audit rəyi verə bilər (Abad K.və Suarez J.,2017).

Ümumiyyətlə, auditə nəzər salsaq əminlik verməyin 2 növünü aşkar edərik:

- Məntiqə uyğun əminlik;
- Məhdud əminlik fəaliyyəti.

Bu iki əminlik növü haqqında daha detallı məlumatla nəzər salmaq.

Məntiqə uyğun əminlik.

Məntiqə uyğun əminlikdə, təcrübəçi (yəni xarici auditor):

- Ağlabatan məntiqli nəticələr əldə edib çıxarmaq üçün kifayət qədər uyğun lazımlı sübutlar toplayır;
- Mövzunun bütün maddi cəhətlərdən müəyyən edilmiş uyğun meyarlara uyğun gəldiyi qənaətinə gəlir;
- Müsbət rəy verir. Bu ona görədir ki, bu əminlik növündə daha çox detallı yoxlanış prosesi gedir və daha çox uyğun lazımlı sübutlar toplanır. Buna görə də, daha əmin şəkildə rəy vermək mümkün olur.

Bu da öz növbəsində müsbət rəy verməyə şərait yaradır (Abad K.və Suarez J., 2017) ;

- Yüksək səviyyədə inam (əminlik) verir. Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, bu növ audit daha detallı aparıldığından burada auditorlar tərəfindən verilən əminlik daha yüksək səviyyədə olur;
- Nəzarət və əsaslı prosedurların kifayət qədər uyğun sübut testlərini əldə etmək üçün çox incə prosedurları yerinə yetirir.

Müsbət sözlə ifadə edilmiş rəy nümunəsinə nəzər salaq:

Fikrimizcə, Murray Şirkətinin maliyyə hesabatları 31 dekabr 20X4 tarixinə olan maliyyə vəziyyətinə və sona çatmış il üçün maliyyə fəaliyyətinə və pul vəsaitlərinin hərəkəti barədə Beynəlxalq Maliyyə Hesabatı Standartlarına uyğun olaraq düzgün və ədalətli bir fikir verir (və ya ədalətli olaraq bütün maddi cəhətdən indiki vəziyyətdə).

Məhdud əminlik fəaliyyəti.

Məhdud əminlik fəaliyyətində , təcrübəçi:

- Məhdud nəticə çıxarmaq üçü kifayət qədər sübutlar yığır. Ancaq qeyd etdiyimiz kimi, burada daha az detallı audit aparıldığı üçün məntiqli uyğun əminlik verilməsi üçün lazımlı olan sübut cəmindən daha az lazımlıdır
- Müəyyən olunmuş uyğun meyarlara görə maliyyə hesabatlarının şərtlərdə məqsədəuyğun olduğu qənaətidədir
- Mənfi sözlə bir təminat rəyi verir. Yəni, bu əminlik növü daha az informasiyaların yoxlanışını apardığından rəyi verərkən bunu bildirəcək sözlərdənn istifadə etmiş olur
- Yoxlamadan daha orta və ya aşağı biz zəmanət (inam əminlik) ilə təmin edir

- Daha az prosedur görülür, əsasən bu proseduralar sorğu və analitik proseduralar olur

Mənfi sözlə bir təminat rəy verilməsinə nümunə göstərsək:

Murray Şirkətinin 31 dekabr 20X4 tarixinə olan maliyyə hesabatlarının, bütün maddi baxımdan tətbiq olunan maliyyə hesabat çərçivəsinə uyğun olaraq hazırlanmadığını düşünməyə vadar edən bir şey diqqətimizə gəlmədi.

1.2. Birgə müəssisələrdə audit prosedurlarının yerinə yetirilməsinin hüquqi əsasları və vəzifələri

Son otuz ildə yüksək səviyyəli audit uğursuzluqlarının artması səbəbindən auditorun rolu artan bir araşdırma altına alındı. Ən yüksək səviyyəli vəziyyət və tənzimləyici dəyişikliklərin katalizatoru Enron və auditoru Artur Andersenin çökməsi oldu. Beləliklə, müxtəlif ölkələrin fərqli tələbləri ola bilər, lakin ümumiyyətlə eyni prinsiplər dünyada tətbiq ediləcəkdir. Milli qanuna aşağıdakılar daxildir:

- Hansı şirkətlərin yoxlamadan keçməsi tələb olunur;
- Audit kim apara bilər və edə bilməz;
- Auditorun təyin edilməsi, istefası və çıxarılması;
- Auditorun hüquqları və vəzifələri.

Bir çox ölkələrdə, dövlət qanununa uyğun olaraq şirkətlərdə audit fəaliyyətinin olması tələb olunur. Kiçik və sahibinin idarə etdiyi şirkətlər demək olar ki, audit fəaliyyətindən azaddırlar. Çünki, həmin şirkətlər üçün audit fəaliyyəti əlavə dəyər qatmır. Şirkətin sahibləri və menecerləri çox vaxt eyni insanlar olurlar. Onlar şirkətlərinin maliyyə vəziyyəti və fəaliyyəti haqqında birbaşa məlumatlıdırlar. Həmçinin, mühasiblərin kiçik bir şirkətə əlavə edə biləcəyi tövsiyə və dəyər mühasibat və vergi kimi digər xidmətlər ilə daha çox əlaqəlidir. Ümumiyyətlə, kiçik şirkətlərin maliyyə hesabatlarındakı təhriflərin təsiri, çətin ki, daha geniş iqtisadiyyat üçün əhəmiyyətli olsun. Əsas məqamlardan biri də, audit haqqı və auditin dayandırılması, auditin gətirə biləcəyi hər hansı bir fayda üçün çox böyük bir maliyyət olaraq görülür. Qeyd edək ki, bu istisnalar tez-tez müəyyən tənzimlənən sektorlardakı şirkətlərə şamil olunmur (Abed H., 2018) (məsələn, maliyyə xidmətləri göstərən şirkətlər və ya birjada olan şirkətlər).

Şirkət audit fəaliyyəti təşkil edən zaman istənilən şirkəti auditoru kimi müəyyən edə bilməz. Auditor fəaliyyətini həyata keçirə bilmək üçün, müəyyən tələblər vardır ki, həmin şirkətlər buna cavab verməlidirlər.

Həmçinin hər bir kəs də auditor peşəsini həyata keçirə bilməz. Auditor ola bilmək üçün :

- Dövlət tərəfindən birbaşa icazə verilən biri olmalı və ya
- Tanınmış bir Nəzarət Qurumunun (RSB) üzvü, məsələn, ACCA və həmin qurumun qaydaları ilə müfəttiş olmasına icazə verilməlidir.

Bu şərtlər auditor şirkəti kimi fəaliyyət göstərə bilməsi üçün hansısa şirkətin riayət etməli olduğu şərtlərlə demək olar ki, eynidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, əgər xarici auditor şirkəti idarə edən şəxsdirsə və ya şirkət üçün işləyə şəxsdirsə, və yaxud, şirkətin işçiləri və idarəediciləri ilə hansısa əlaqəsi varsa , qanuna uyğun olaraq həmin şəxslər audit fəaliyyəti həyata keçirə bilməzlər. Çünki, auditor müstəqillik prinsipinə əsaslanır. O audit fəaliyyəti göstərfiyi şirkətlə heç bir əlaqəsi olmamalıdır. Əks halda audit fəaliyyətində qərəzli yoxlama riski artırır ki, bu da audit fəaliyyətinin məqsədinin itirilməsinə gətirib çıxarır.

Şirkətin xarici auditorlarını müəyyən edə bilən şəxslərə nəzər salsaq, görürük ki, ilkin olaraq cəmiyyət üzvləri adlandırılan səhmdarlar səs verərək təyi edə bilirlər. Lakin bəzən direktorlar ilk auditoru təyin edə bilirlər və “təsadüfi vakansiyani” tuta bilirlər. Bunun üçün üzvlərin bir iclasda təsdiqlənməsi lazımdır. Bəzi ölkələrdə isə təbii olaraq hər bir zaman auditorlar direktorlar tərəfindən müəyyən olunur. Üzvlər və ya direktorlar tərəfindən təyin edilmədikdə isə dövlət katibi auditoru şirkət üçün təyin edə bilər (ACCA “Audit and Assurance”, s.322).

Bəzi xüsusi şirkətlər vardır ki, onlar auditoru təyin edir və audit fəaliyyətini dayandırmayana qədər həmin şirkət onlar üçün audit prosedurlarını görməyə davam edir. Lakin, dövlət şirkətlərinə təyin olunan auditor şirkətləri müəyyən bir dövr ərzində audit fəaliyyətini davam etdirə bilər. Həmi dövr bitdikdə isə, yeni bir audit şirkəti təyin edilməsi mütləqdir.

Auditorun kənarlaşdırılması ümumiyyətlə şirkətin ümumi yığıncağında sadə səs çoxluğu ilə əldə edilə bilər. Yığıncaqda 'atılan' auditorların kənarlaşdırılması qərarının qarşısını almaq üçün müəyyən bir bildiriş müddəti kimi bəzi təhlükəsizlik

tədbirləri var. Auditor, tətbiq oluna biləcəyi təqdirdə niyə çıxarılmaması lazım olduğunu ifadə edən təqdimatları yaya bilər. Ofisin dayandırılması ilə bağlı məsələləri müəyyənləşdirmək üçün şirkətə və tənzimləyici orqana şərtlərə dair bir bəyanat göndərməlidir.

Təcrübədə, auditor və rəhbərlik birlikdə işləməkdə çətinlik çəkirsə, auditor ümumiyyətlə istefa verəcəkdir. Auditor üzvlərə və tənzimləyici orqana istefa barədə yazılı bildiriş və hallar barədə məlumat verir.

Auditor səlahiyyət müddəti bitmədən istefa edərsə və ya vəzifəsindən kənarlaşdırılırsa, bu barədə ACCA-ya ,yəni Association of Chartered Certified Accountants, bildirməlidir.

Şirkətin audit fəaliyyəti həyata keçirilən zaman auditorun bir sıra hüquq və öhdəlikləri vardır. Öhdəliyi kimi, əvvəldə qeyd etdiyimiz kimi, xarici auditorun əsas vəzifəsi maliyyə hesabatlarının yoxlanılması və maliyyə hesabatlarının doğru və ədalətli bir fikir verməsi (və ya bütün əhəmiyyətli cəhətlərdən ədalətli təqdim olunması) barədə fikir verməkdir. Maliyyə hesabatlarının bu qanunlara uyğun olaraq düzgün hazırlandığını təsdiqləmək kimi yerli milli qanunlar tərəfindən tələb olunan əlavə lazımlı hesabat məsuliyyətləri də ola bilər (ACCA “Audit and Assurance”, s.456).

Konfidensiallığı da auditorun öhdəliklərindən biri kimi saymaq olar. Belə ki, auditorlar şirkətlərin fəaliyyəti və maliyyə hesabatlarını yoxlayan zaman aşkar etdikləri məlumatlar barədə üçüncü bir tərəfə məlumat verə bilməzlər. Bu audit şirkəti və müştəri arasında olan məlumatlardır. O halda konfidensiallıq pozula bilər ki, audit şirkəti bu məlumatın ictimaiyyətə mənfi təsir edə biləcəyini müəyyən edir. Buna misal məsələ terror aktı, fırıldaqçılıq kimi hallar ola bilər.

Hüquqlarına gəldikdə, həm təyin olunan , həm də istefa verən zaman, edə biləcəyi hüquqları vardır, bunlar aşağıdakılardır:

- İstənilən məqamda şirkətin kitablarına və qeydlərinə giriş -

Audit mərhələsi aparılarkən, baş verən əməliyyatların düzgünlüyünü yoxlamaq zərurəti yaranır. Bu zaman auditorlara təsdiqedicə sənədlər lazım

olur. Məsələn, hansısa əsas vəsait vardır ki, audit zamanı onun gerçəkliyi və ya dəyərinin hesablanması düzgün olması barədə hansısa şübhə yaranır. Bu zaman auditor müştəridən həmin əsas vəsaitə aid təsdiqlənmiş, imzalı, möhürlü və ya hansısa elektron təsdiq olunan (əgər varsa) sənədlər tələb edir. O sənədləri yoxladıqdan sonra həmin əsas vəsaitlərdəki şübhə yox olur. Buna görə auditora qeydlərə , kitablara giriş hüququ verilmişdir;

- Yoxlama üçün zəruri olan məlumatları və izahatları almaq –
Fərz edək ki, xərclərin il ərzindəki hər bir ayı üzrə analitikası proseduru həyata keçirilir və bir neçə ayda ciddi miqdarda fərqlər yarandığı aşkar edilmişdir. Belə olan halda, auditor özü həmin fərqləri analiz edib izahını yazmaq bacarığı yoxdur. Çünki, il ərzində şirkətdə nələrin baş verdiyini bilmək kimi öhdəliyi yoxdur. Buna görə də, müştəriyə sorğu edərək, aşkar etdiyi fərqlər üzrə izahat və təsdiqedici sənədləri istəyir və onun əsasında həmin fərqlər üçün qeydlər aparır ;
- Şirkət üzvlərinin ümumi iclasına dair bildiriş almaq və iştirak etmək;
- Auditoru maraqlandıran məsələlərdə bu cür icaslarda dinlənilməlidir-
Bu hüquq ona görə verilmişdir ki, ola bilər ki həmin icaslarda onların audit fəaliyyətini həyata keçirən zaman nəzərə almaqları olduğu vacib məsələlər danışılmışdır və ya qərarlar qəbul edilmişdir;
- Şirkətin yazılı qərarlarının surətlərini almaq-
Bu hüquq da demək olar ki, eyni məqsədlə bağlı verilmişdir. Təsdiqedici sənəd audit fəaliyyətinin əvəzolunmaz bir parçasıdır;
- İstefanın şərtlərini izah etmək üçün şirkətin Ümumi Yığıncağını tələb etmək;
- Şirkətdən istefa ilə əlaqədar hallar barədə bildiriş yaymasını tələb etmək.

Yuxarıda qeyd olunan hüquq və öhdəliklərlə yanaşı, auditor əgər istefa verdiyi və ya kənarlaşdırıldığı şirkətə yeni auditor şirkəti təklif aparmaq istəyirsə və

bunun üçün şirkətlə bağlı məlumat əldə etmək istəyirsə, o zaman həmin şirkətə məlumat vermək öhdəliyinə malikdir.

1.3. Birgə müəssisələrdə yarana biləcək audit riskləri, formaları və problemləri

ISA 200 “Müstəqil Auditorun Ümumi Məqsədləri və ISA-lara uyğun olaraq bir Auditin aparılması” standartına uyğun olaraq, auditor üçün auditin əsas tələblərindən biri audit riskini məqbul dərəcədə aşağı salmaq üçün kifayət qədər müvafiq dəlil əldə etməkdir.

Audit riski, maliyyə hesabatları ciddi şəkildə təhrif (ingilis dilində bu ifadə “materially misstated” adlanır) edildikdə, auditorun uyğun olmayan fikir bildirməsidir. Bu o deməkdir ki, maliyyə hesabatları ciddi şəkildə təhrif olunduqda dəyişdirilməmiş (ingilis dilində “unmodified opinion”) bir audit rəyi verirlər (Benran B. və Lown L. 2019).

Təhrif dedikdə hesabat verilmiş maliyyə hesabatı maddəsinin məbləği, təsnifatı, təqdimatı və ya açıqlanması ilə maddənin müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun olması üçün tələb olunan məbləğ, təsnifat, təqdimat və ya açıqlama arasındakı fərq nəzərdə tutulur. Səhvlər səhv və ya saxtakarlıqdan yarana bilər. Təhriflərin bir neçə növü mövcuddur:

- **Faktiki təhrif** - Faktik təhriflər şübhə doğurmayan səhv ifadələrdir.

Bunlar mühakimə olunmayan məsələlərə aiddir, məsələn:

- **Kargüzarlıq və ya riyazi səhvlər** – Təhlil, şirkətin mühasibi sistemə xərcləri vurarkən sənədlərdən hansınısa həmin an orda olmaması nəticəsində, xərclərin hamısını vurmamasıyla nəticələnmişdir və yaxud təhvil-təslim aktında bu rəqəm 415 AZN təşkil etdiyi halda, 451 AZN vurulmuşdur. Buna bir digər misal, dəyəri 100 AZN olan 10 əsas vəsait satılmışdır və bu sistemə səhv hesablanaraq 9 əsas vəsaitin dəyərinin vurulmasıyla nəticələnmişdir (Ongena S., 2018).
- **Məbləği və ya açıqlamanı təsir edən faktlara nəzarət və ya yanlış şərh** – Təhlil ki, şirkət dəyişən faizli kredit götürmüşdür və ilin sonunda faiz məbləğini hesablanması üçün

cari dövr üçün olan faiz dərəcəsinə nəzərə alınmalıdır. Həmin faiz dərəcəsi tənzimlənməyə, yəni əvvəlki dövrə uyğun olan faiz dərəcəsinə saxlanmış olsa, bu zaman düzgün olmayan faiz dərəcəsi ilə faiz məbləğini hesablamış olacaqlar. Bu halda, audit komandası tərəfindən düzgün hesablanma ilə bu yanlış hesablanma arasındakı fərq təhrif kimi qeyd olunub maliyyə hesabatlarına düzəliş veriləcəkdir (Ongena S., 2018).

- **Mühasibat prinsiplərinin və ya metodlarının yanlış tətbiqi-** Beynəlxalq Maliyyə Hesabatı Standartlarına (BMHS) görə inventarın dəyərinin LİFO (Last-in-First-out) metoduna görə hesablanması qadağandır. Inventar üçün bilinən FİFO (First-in-First-out) metodu anbara ilkin daxil olan malın ilk öncə satılmalı olduğunu bildirir (yəni ilk öncə daxil olan malın dəyəri satılan inventarın dəyəri olacaqdır) , Orta Dəyər (WACC- weighted average cost of capital) metodu anbarda olan malların orta dəyərin xərc kimi tanınmasını bildirir, LİFO (Last-in-First-out) metodu isə anbara sonuncu daxil olan inventarın ilk öncə satılmalı olduğunu bildirir (yəni sonuncu daxil olan malın dəyəri satılan inventarın dəyəri olacaqdır). BMHS-a görə, LİFO metodu tətbiq edilməməlidir və bu metod ancaq US GAAP tətbiq olunan ölkələrdə keçərlidir. Buna görə, ola bilsin ki, “hansısa şirkət LİFO metodundan istifadə edərək inventarının dəyərini müəyyən etmişdir və bu da inventarın dəyərinin hesablanmasında təhrifin yaranmasına gətirib çıxarmışdır (Dosna A., 2018).
- **Proqnozlaşdırılan təhriflər** - Auditorun nümunədə müəyyən edilmiş səhvlərin proqnozlaşdırılması yolu ilə populyasiyada ümumi səhvlərin ən yaxşı qiymətləndirməsidir. Məsələn, müvafiq dövr üzrə xərclərin mövcudluğunu yoxlamaq üçün ilkin olaraq müştəridən dövr

ərzində baş verən xərclərin siyahısını əldə edir. Daha sonra populyasiyaya daxil edilməyəcək kriteriyaları müəyyən edib onları çıxartdıqdan sonra yoxlanma üçün populyasiyanı yaradılır. Populasiyadan məbləğin böyüklüyünə görə önəm daşıyan əsas xərclər seçilir (bunlara ingiliscə “Key item” deyilir) və geri galan populasiyadan təsadüfi seçmə yolu ilə təmsilçi əhali (ingilis dilində “representative sample” adlandırılır) seçilir. Əgər bu seçmə əhalidə təhrif aşkarlanarsa, o zaman onun bütün populyasiyaya olan təsiri hesablanır. Bu proqnozlaşdırılmış təhrif adlanır (Ongena S., 2018).

- **Mühakimə təhrifləri** - Rəhbərliyin maliyyə hesabatlarında tanınma, ölçülmə, təqdimat və açıqlama ilə əlaqəli mühakimələrindən irəli gələn və əsassız və ya yersiz hesab etdiyimiz qərarlar arasındakı fərqlərdir. Bu cür təhriflərə uyğunsuz hesab etdiyimiz mühasibat siyasətinin seçilməsi və ya tətbiqi də daxildir. Mühakimə təhrifləri ümumiyyətlə gələcək hadisələrin nəticəsinə qədər balansının qiymətləndirildiyi bir hesaba aiddir (məsələn, ehtiyat və ya hesablama prinsipi). Məsələn, şirkət hansısa əməliyyatları əgər nağd pul alıb və ya veribsə prinsipi ilə tanıyıbsa, ancaq baş vermə müddətində həmin əməliyyatlar düzgün şəkildə maliyyə hesabatlarında göstərilməyibsə bu halda təhrif yaranmış olur. Bununla birlikdə, qiymətləndirmənin hazırlanmasında səhvlər (məsələn, itkin məlumatlar, kargüzarlıq və ya riyazi səhvlər) səbəbiylə təxminlərlə əlaqəli təhrifləri daxil etməzlər, çünki bunlar həqiqi səhvlərdir. Ümumiyyətlə, mühakimə təhrifləri müəssisənin ilkin uçotu auditorun uçotundan fərqlənsə bu zaman mühakimə təhrifi yaranır. Digər bir misal, A şirkətinin B şirkəti ilə məhkəmə prosesi vardır və yüksək ehtimal vardır ki, A şirkəti B şirkətinə ödəniş etməli olacaq. Lakin A şirkəti maliyyə hesabatlarında bu öhdəliklə bağlı heç bir şey göstərməyib. Bu halda, auditor şirkətin vəkilləri ilə

əlaqə saxlayaraq məhkəmə prosesi ilə bağlı daha detallı məlumat əldə edir və ödənişin nə qədər olacağı barədə təqribi məlumat bildirilməsini tələb edir. Həmin məbləğ qiymətləndirilmiş öhdəlik kimi A şirkətinin maliyyə hesabatlarında əks etdirilməlidir. Şirkət bunu etmədiyi üçün artıq burada konsepsiya fərqi yaranır, cari vəziyyəti düzgün dəyərləndirmədiyi üçün mühakimə təhrifi ilə nəticələnir.

- **Mühakimə təhrifləri** - Rəhbərliyin maliyyə hesabatlarında tanınma, ölçülmə, təqdimat və açıqlama ilə əlaqəli mühakimələrindən irəli gələn və əsassız və ya yersiz hesab etdiyimiz qərarlar arasındakı fərqlərdir. Bu cür təhriflərə uyğunsuz hesab etdiyimiz mühasibat siyasətinin seçilməsi və ya tətbiqi də daxildir. Mühakimə təhrifləri ümumiyyətlə gələcək hadisələrin nəticəsinə qədər balansının qiymətləndirildiyi bir hesaba aiddir (məsələn, ehtiyat və ya hesablama prinsipi). Məsələn, şirkət hansısa əməliyyatları əgər nağd pul alıb və ya veribsə prinsipi ilə tanıybsa, ancaq baş vermə müddətində həmin əməliyyatlar düzgün şəkildə maliyyə hesabatlarında göstərilməyibsə bu halda təhrif yaranmış olur. Bununla birlikdə, qiymətləndirmənin hazırlanmasında səhvlər (məsələn, itkin məlumatlar, kargüzarlıq və ya riyazi səhvlər) səbəbiylə təxminlərlə əlaqəli təhrifləri daxil etməzlər, çünki bunlar həqiqi səhvlərdir. Ümumiyyətlə, mühakimə təhrifləri müəssisənin ilkin uçotu auditorun uçotundan fərqlənsə bu zaman mühakimə təhrifi yaranır. Digər bir misal, A şirkətinin B şirkəti ilə məhkəmə prosesi vardır və yüksək ehtimal vardır ki, A şirkəti B şirkətinə ödəniş etməli olacaq. Lakin A şirkəti maliyyə hesabatlarında bu öhdəliklə bağlı heç bir şey göstərməyib. Bu halda, auditor şirkətin vəkilləri ilə əlaqə saxlayaraq məhkəmə prosesi ilə bağlı daha detallı məlumat əldə edir və ödənişin nə qədər olacağı barədə təqribi məlumat

bildirilməsini tələb edir. Həmin məbləğ qiymətləndirilmiş öhdəlik kimi A şirkətinin maliyyə hesabatlarında əks etdirilməlidir. Şirkət bunu etmədiyi üçün artıq burada konsepsiya fərqi yaranır, cari vəziyyəti düzgün dəyərləndirmədiyi üçün mühakimə təhrifi ilə nəticələnir (Osen P., 2016).

- **Yenidən təsnifat səhvləri**- Yenidən təsnifat təhrifləri bir məbləğ vergi hesabına qədər gəlirə təsir göstərmədən səhv hesabda təsnif edildikdə baş verir. Bunlar balans hesabatını, mənfəət və zərər haqqında hesabatı və ya kapitaldakı dəyişikliklər hesabatını təsir edə bilər. Məsələn göstərsək, məsələn A şirkəti 4500 AZN məbləğində əsas vəsait alır. Lakin bunu əməliyyatı aktiv kimi Hesabat dövrü sonuna maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatında deyil, xərc kimi Mənfəət və Zərər maliyyə hesabatında göstərir. Bu halda yenidən təsnifat təhrifi yaranır. Bu vəziyyətdə Mənfəət və Zərər maliyyə hesabatının mənfəəti olduğundan az göstərilmişdir. Həmçinin, Hesabat dövrü sonuna maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda yerləşən əsas vəsait baş kitabının dəyəri də olduğundan az göstərilmiş sayılır (Ongena S., 2018).

Audit riski **əhəmiyyətli təhrif riski** və **aşkarlama riskini** əhatə edir: Əhəmiyyətli təhrif riski, maliyyə hesabatlarının auditedən əvvəl əhəmiyyətli dərəcədə təhrif olunma riskidir. Bu, əməliyyatların işləndiyi və ya maliyyə hesabatlarının hazırlandığı il ərzində baş verən saxtakarlıq və ya səhvlərdən qaynaqlanır. Bu o deməkdir ki, mövcud təhriflər audit prosedurlarının effektivliyini səbəbindən deyil, auditedən əvvəl baş vermiş hansısa səbəbdən yaranmışdır. Əhəmiyyətli təhrif riski də öz növbəsində daxili risk (ingilis dilində “inherent risk” termini) və nəzarət riskini (ingilis dilində “control risk” termini) əhatə edir. Daxili risk, hər hansı bir əməliyyat nəzarəti nəzərdən keçirilmədən əvvəl bir əməliyyat sinfi, hesab balansı və ya əhəmiyyətli ola biləcək səhvlərə açıqlama barədə bir iddianın həssaslığıdır. Kompleks

mühasibat yanaşmaları daxili riskə bir nümunədir. Məsələn, bir mühasibat standartının müəyyən bir mühasibat qaydalarına dair izah təmin etdiyi halda, bu müştəri tərəfindən başa düşülə bilməz və əhəmiyyətli təhriflərlə nəticələnə bilər. Daxili risk şirkətin aid olduğu sənayenin təbiətindən, müəssisənin öz fəaliyyət xüsusiyyətlərindən, hətta maliyyə hesabı balansının özünün xarakteristikasından asılı olaraq yarana bilər. Məsələn, inventar, tez bir zamanda köhnəlsə, BMHS-nin 2 nömrəli "İnventar" standartının mümkün xalis satış dəyəri və xərcindən hansı kiçikdirsə o inventarın dəyəridir tələbində dəyərləndirilə bilməz. Əlavə bir misal göstərsək, debitor borclarında dövrün sonuna olan vendorlar üzrə debitor borclarının vəziyyətini gördükdə və həmin borcların hansı müddət ərzində debitor borcu olaraq qaldığını müəyyən etdikdə BMHS 9 “ Maliyyə alətləri” standartına görə onların silinməsi hesablanmalıdır. Bunu hesablamanı edərkən, şirkətin daxili siyasətində bəzi nüanslar bu hesablamaya təsir göstərə bilər ki, bunlarda daxili riski yarada bilər (Rehans A., 2018).

Nəzarət riski, baş verə biləcək və əhəmiyyətli ola biləcək bir səhv ifadənin qarşısı alınmaması və ya müəssisənin daxili nəzarətləri tərəfindən vaxtında aşkarlanaraq düzəldilməməsidir. Nəzarət riski ya iş şəraitində daxili nəzarət sisteminin dizaynı yetərli olmadığı və ya nəzarət müddət ərzində təsirli bir şəkildə tətbiq edilmədiyə üçün yüksək ola bilər. Məsələn, fikirləşin ki, anbarda mal çıxarılan zaman daxili nəzarət zəif olduğundan, yəni bu çıxarılan malları yoxlayan şəxs olmadığından, orada oğurluq halları ola bilər (Asel F., 2016).

Aşkarlama riski, auditor tərəfindən audit riskini məqbul dərəcədə aşağı səviyyəyə endirmək üçün həyata keçirən prosedurların mövcud və əhəmiyyətli ola biləcək bir təhrifi aşkar etməməsidir. Aşkarlama riski seçmə/nümunə götürmə və qeyri-seçmə/nümunə götürməmə riskini əhatə edir. Nümunə götürmə riski, auditorun bir nümunəyə əsaslanan nəticəsinin, bütün populyasiyanın sınaqdan keçirildiyi təqdirdə əldə ediləcək nəticədən

fərqli olması, yəni nümunə seçildiyi əhalinin nümayəndəsi olmamasıdır. Nümunə götürməmə riski, auditor rəyinin başqa bir səbəbdən uyğun olmaması riskidir, məsələn. uyğun olmayan prosedurların tətbiqi və ya səhv ifadələrin tanınmaması.

Auditor, maliyyə hesabatlarındakı əhəmiyyətli səhvləri aşkar etmələrini təmin etmək üçün risk qiymətləndirməsinə cavab olaraq audit yanaşmasını dəyişdirməlidir. Buna aşağıdakı yollarla nail ola bilərlər:

- **Peşəkar şübhəyə ehtiyac olduğunu vurğulayaraq** - Peşəkar şübhə: 'Sorgulama düşüncəsini ehtiva edən, saxtakarlıq və ya səhv səbəbiylə ehtimal olunan səhvləri göstərə biləcək şərtlərə diqqətli olmaq və audit sübutlarının kritik qiymətləndirilməsi. Aydın ki, bu, audit qrupundan müştərinin fəaliyyətinin maliyyə hesabatlarına necə təsir göstərə biləcəyi barədə yaxşı bir məlumat tələb edir. Audit qrupu, istifadə ediləcək ətraflı yanaşma və audit işinə qərar vermədən əvvəl bir plan iclasında bu məsələləri müzakirə etməlidir. Peşəkar şübhə auditorlardan aşağıdakılara qarşı xəbərdar olmağı tələb edir:
 - Digər audit dəlillərinə zidd olan audit sübutları;
 - Sənədlərin etibarlılığını və sorgulara cavabların audit sübutu kimi istifadə olunmasına şübhə yaradan məlumatlar;
 - Mümkün saxtakarlığı göstərə biləcək şərtlər;
 - ISA-lar tərəfindən tələb olunanlara əlavə olaraq audit prosedurlarına ehtiyac olduğunu təklif edən hallar.
- **Proyektin mürəkkəb və ya riskli sahələrinə daha təcrübəli işçilərin təyin edilməsi** – Bu zaman həmin işçilər artıq işlə daha yaxından tanış olduqları üçün daha düzgün qərarlar atılmasına gətirib çıxaracaqdır.
- **Daha çox nəzarət təmin etmək**
- **Əlavə audit prosedurlarının seçilməsində gözlənilməzliyin əlavə elementlərinin yer alması**

- **Audit prosedurlarının mahiyyətinə, vaxtına və dərəcəsinə dəyişiklik edilməsi, məsələn:**

- Sistemlərin və nəzarət sınaqlarının nəticələrinə daha az etibar etmək;
- Daha maddi prosedurların həyata keçirilməsi;
- Texniki cəhətdən mürəkkəb və ya mübahisəli məsələlərdə kənar mütəxəssislərə müraciət etmək;
- Baxış prosedurlarının vaxtının və tezliyinin dəyişdirilməsi.

Auditor aşağıdakı risk qiymətləndirmə prosedurlarını yerinə yetirməlidir:

- Rəhbərlik, daxili audit funksiyası daxilində olan müvafiq şəxslər (əgər varsa) və müştəri müəssisəsi daxilində olan digər şəxslər (müvafiq məlumatlarla) (məsələn, şirkətin yaşadığı xarici və daxili dəyişikliklər barədə) sorğular – Bu aydın məsələdir ki, auditor yoxladığı şirkətin fəaliyyətini şirkətin işçiləri qədər dərindən mənimsəmir. O səbəbdəndir ki, nə zaman cavabı auditor tərəfindən verilməyən sual yaransa, müştəridən suallar vasitəsilə dəqiqləşdirir (Angela K., 2008).
- Analitik proseduralar - Həm maliyyə, həm də qeyri-maliyyə məlumatları arasındakı əqləbatan əlaqələrin təhlili və müəyyən edilmiş dalğalanmaların, uyğunsuz əlaqələrin və ya gözlənilən dəyərlərdən fərqli məbləğlərin araşdırılması yolu ilə maliyyə məlumatlarının qiymətləndirilməsi. Analitik prosedurlara müəssisənin maliyyə məlumatlarının müqayisəsi daxildir, məsələn:
 - Əvvəlki dövrlər üçün müqayisə edilə bilən məlumatlar;
 - Müəssisənin büdcələr və ya proqnozlar kimi gözlənilən nəticələri və ya amortizasiya hesablanması kimi auditorun gözləntiləri;
 - Müəssisənin satışların debitor borclarına nisbətinin sənaye ortalamaları ilə və ya eyni sənayedə müqayisə oluna bilən

digər təşkilatlarla müqayisəsi kimi oxşar sənaye məlumatları.

- Müşahidə (məsələn, nəzarət prosedurları) – Məsələn, şirkət inventar sayımı həyata keçirir. Həmin sayıma şirkətin öz işçilərindən əlavə kənar şəxs, məsələn audit komandası nümayəndəsi, müşahidəçi kimi yanlarında qalıb prosesin düzgünlüyünü, düzgün sayım prosesi aparıldığına nəzarət edir.
- Təftiş (məsələn, əsas strateji sənədlər və prosedur təlimatları) – Yuxarıda qeyd olunanlar kimi, audit prosedurlarının bir mərhələsi kimi, baş verən əməliyyatların doğruluğunu, tarixini, dəyərini, klassifikasiyasını yoxlamaq üçün sənədlər əldə olunur və onunla yoxlanılır.

Audit riskini müəyyənləşdirdikdən sonrakı mərhələ, həmin risklərə cavab həlli tapmaqdır. Risklər müəyyən edildikdən sonra, müəyyən edilmiş riskə müvafiq audit cavabını təklif etməlisiniz. Cavab konkret olaraq risklə əlaqəli olmalıdır. Balansı ümumiyyətlə həll edən audit cavabları təklif etməməlisiniz.

II FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA BİRGƏ MÜƏSSİSƏLƏRİN FƏALİYYƏTİNDƏ AUDİTİN TƏŞKİLİNİN TƏHLİLİ VƏ QİYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ

2.1. Azərbaycanada audit xidmətinin yaradılması və inkişaf mərhələləri

Auditin yaranmasına ehtiyac ticarəti mübadiləsi ilə pul münasibətlərinin yaranması ilə başlamışdır. “Audit” sözü latın dilindən tərcümədə etimoloji olaraq “audio-eşidirəm” sözündən əmələ gəlmişdir.

Ümumiyyətlə, auditin yaranması ilə bağlı tarixə nəzər salsaq bunun çox qədim dövrlərə qədər gedib çıxdığını müəyyən edə bilərik. Onun inkişafının keçmiş olduğu tarixi araşdırsaq, onun uzun inkişaf yoluna və sağlam tarixi köklərə sahib olduğu qənaətinə gələ bilərik. Hər bir şeydən öncə auditin var oluşu mülkiyyət bağlantıları ilə sıx bağlıdır. Ancaq günümüzdə elmin, texnikanın, ümumilikdə götürsək tərəqqinin inkişafının yüksək səviyyəsi, texnologiya ilə bağlı çətin, qarışıq istehsal prosesi, iqtisadi resursların əlaqələndirilməsinin optimallığı və onların istifadəsinin səmərəliliyi vəziyyətində audit yalnızca duymaq deyil, eyni zamanda görmək, dərin və detallı təhlil apara bilmək, analiz edərək nəticələr müəyyən edə bilmək və həmin nəticələri sonda ümumiləşdirmək bacaracağının da olmasını tələb edir.

Aşkar edilmiş tarixi faktlara əsasən, audit fəaliyyətinin yaranmasının XII-XIII əsrlərə aid olduğunu görürük və bu peşəkar fəaliyyət növünü ilk dəfə rəsmi olaraq İngiltərədə elan olunması qeyd edilmişdir. Eyni zamanda, 1324-cü ildə Oksfort, Berkşir, Uilts, Samset və Dorset qraflıqlarına İngiltərə krallığının sərəncamı ilə rəsmi olaraq auditorlar təyin edilmişdir. XVIII əsrin sonlarında audit fəaliyyətində struktur formalaşması baş vermişdir. Xüsusən də, 1844-cü ildən etibarən Birləşmiş Krallıqda fərqli mülkiyyət formalarının fəaliyyətinin yaranmasına və formalaşmasına geniş yer verən və onların fəaliyyətini tənzimləyən qanunverici aktların mütəmadi olaraq bir-bir ardıcılıqla qəbul edilməsi audit fəaliyyətinin konsepsiyasının formalaşmasına, təşkilati qaydaya uyğun olaraq təşəkkül tapmasına gətirib çıxarmışdır. Audit fəaliyyəti 1867-ci ildə Avropanın qərbində Fransada,

ABŞ-da isə 1937-ci ildə auditlə əlaqəli qəbul edilmiş bir çox qanunverici aktlar nəticəsində təşəkkül tapmışdır. Rusiyada isə audit prosedurlarının formalaşması üçün bir sıra cəhdlərin edilməsinə 1889-1912-ci illərdə təsadüf edilir. Baxmayaraq ki, müasir dövrümüzdə audit fəaliyyəti özündə bir sıra müxtəlif və xüsusi xarakteristikalar ehtiva edir, dünyanın inkişaf etmiş ölkələrinin demək olar hamısında onun kifayət qədər böyük miqyaslı struktur və təşkilatı forması vardır. Audit fəaliyyətinin qarşısına yeni öhdəlik və hüquqların, o cümlədən vəzifələrin, yaranmasına müəssisələrdəki, iş mühitindəki bir çox əməliyyatların getdikcə daha da mürəkkəbləşməsi və təsərrüfat fəaliyyətlərinin daha da genişlənilib böyüməsi gətirib çıxarmışdır.

Azərbaycan Respublikasının müstəqilliyini əldə etməsindən sonrakı dövrdə dəyişikliklər və inkişaf geniş miqyaslı hal almağa başladı. Qarşıya inkişafı daha da artırmaq məqsədilə bir sıra hədəflər qoyulmuş idi ki, bunlara nail ola bilmək üçün audit fəaliyyətinin təşəkkür tapılmasına zərurət yarandı. Bu hədəflərə yeni münasibətlərin, məsələn, yeni elmi-iqtisadi və ya bazar iqtisadiyyatı münasibətləri, çoxlu mülkiyyət növlərinin yaradılması və inkişafa meyillilik formalaşdırmaq kimi hədəflər daxil idi. Bu hədəflərə və iqtisadi təsərrüfata nail olmaq üçün ilk addım Azərbaycan Respublikasında iyulun 31-i 1991-ci il-də məhz Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin “Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi nəzdində Təsərrüfat Hessablı Auditor Mərkəzi yaradınması haqqında” qərarını nəzərə alaraq həmin qərarı qəbul etməsi oldu. Qəbul edilmiş məhz bu qərara əsasən, iqtisadi fəallıqla əlaqəli keçirilən islahatları həyata keçirmək ilə əlaqəli olaraq respublikanın audit prosedurlarına ehtiyac duyan bir çox müxtəlif fərqli kooperativlər, səhmdar cəmiyyətləri, assosiasiyalar və digərləri yaradılmağa başlayıb. Bundan əlavə, bədvəlt müəssisələrinin lazım gəldikdə, nazirlik və ya baş idarələrin tabeçiliyindən çıxmaq hüququ olur. Bu zaman onlarda təftiş, nəzarətlə bağlı xidmətlərdən istifadə edilməsi mümkünsüzdür. Yuxarıda qeyd olunan bütün faktorlar nəzərə alınaraq müəssisə və qurumlarda audit xidmətlərinə ehtiyac yaranmışdır.

Həmin səbəb məqsədilə müəssisələrdə nəzarət və təftişi gücləndirmək, mülkiyyətin bütün formalarının qorunmasını həyata keçirmək, vəzifələrini və ya güclərini sui-istifadə edərək rəqəmləri və məlumatları şişirtmə faktlarının qarşısını almaq üçün Azərbaycan Respublikasının Nazirləri nəzdində Təssərrüfat Hesablı Auditor Mərkəzi haqqında Əsasnamə yoxlanıb təsdiq edilmişdir. Təsdiq edilmiş bu əsasnaməyə əsasən tərəflər arasında müqavilə bağlanması və xidmət haqqının ödənilməsi, tərəflərin vəzifə və öhdəlikləri müəyyən edilməsi şərti ilə, müəssisələr, idarələr və təşkilatların, kooperativ idarələrin, nazirliklərin və baş idarələrin tələbi ilə, habelə hüquq və mühafizə orqanlarının tələbi əsasında Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Auditor Mərkəzinin bu sadalanan müəssisələrə köməklik göstərilməsi nəzərdə tutulmuşdur.

Azərbaycan Respublikası sərhədlərində audit xidmətlərinin yaranması, formalaşması və təkmilləşdirilməsinin xronoloji ardıcılığı aşağıda qeyd edilən formada olmuşdur. Beləliklə, Azərbaycan Respublikasında müxtəlif mülkiyyətin formalarının daha da inkişaf etdirilməsinin təmin etdirilməsi, müstəqil yəni heç bir yerdən asılı olmayan audit firmalarının və məhz oralarda işləyən auditorların fəaliyyət əhatəsini genişləndirilməsi məqsədi başlıca hədəf götürülərək AR-nın Nazirlər Kabinetinin 27 mart 1992-ci il tarixli 157 nömrəli qərarına uyğun olaraq AR-nın Maliyyə Nazirliyində audit prosedurlarına, hansı xidmətlərin göstərilməsinə xüsusi razılıq verilməsinə dair Lisenziya Komissiyası (Komitesi) yaradılmışdır. Bunu audit fəaliyyətinin inkişafı üçün və ya o istiqamətdə gedən yolda atılan ikinci önəmli və müsbət addım kimi götürmək olar.

Ölkəmizdəki Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları standartlarına uyğunlaşan müstəqil audit xidmətinin göstərilməsinin formalaşmasına zəruriyyətin yaranması səbəbləri kimi bazarın qitəsi münasibətlərindəki inkişaf, müxtəlif çoxukladlı mülkiyyət formalarındakı bərabər hüquqda xidmətlərinə geniş yol verilməsi nəzərdə tutulur. Bu Qanunun icarəsinin həyata keçirilməsi üçün, Azərbaycan Respublikasındakı Milli Məclis "Auditor xidməti haqqında" qanunun etibarlı olması barədə 1995-ci il 20 iyun tarixində xüsusi qərar yoxlanılaraq qəbul

edilmişdir. Bu qərarda qeyd edilir ki, Auditorlar Palatası yaradılmalı və onun fəaliyyəinin başlanması üçün xüsusi mütəxəssislərdən ibarət komitə inkişaf etdirilməlidir. Respublikanın audit xidmətlərinin təkmilləşdirilməsinin növbəti səviyyəsi kimi audit fəaliyyətlərinin strukturunun formalaşdırılması və həmin fəaliyyət üçün əsasnamə hazırlanıb təsdiq edilməsi nəzərdə tutulur. Bu münasibətlə Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi 1995-ci ilin 19 sentyabrında “Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında əsasnamə təsdiq etmişdir. Audit xidməti və fəaliyyətinin respublikamızda daha da inkişaf etdirilə bilməsi üçün ölkəmizin Milli Məclisi 1996-cı il 12 mart tarixində 2 əsas xarakter daşıyan qərar qəbul etmişdir. Beləliklə bu qərarlardan biri “Azərbaycan Respublikasındakı auditorların və audit şirkətlərinin qeydiyyatdan keçməsi barədə” qərarıdır ki, bu da respublikamızın daxilində fəaliyyətini göstərən auditorların və onların təşkilatlarının, fiailarının və nümayəndəliklərinin 15 aprel 1996-cı ilədək qanunverciliklə uyğun şəkildə qeydiyyatdan keçirilməsinin başa çatdırılması ehtiyacını göstərir. Bununla yanaşı, Auditorların Palatasının vəzifələrini və ya hüquqlarını təkmilləşdirmək məqsədilə Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisin 1995-ci il 19 sentyabr tarixində təsdiq olunmuş qərarı ilə əsasnaməyə əlavələr və dəyişikliklər barədə qərar qəbul edilmişdir.

Daha sonra, ölkədə audit xidmətlərinə dair həyata keçirilən təşkilatı və texniki işlər tamamlanmaqla, 4 aprel 1996-cı il tarixli qərara uyğun olaraq Auditorlar Palatası müstəqil orqan kimi öz idarəetməsinə başladı. Bu qərara dəstək məqsədi ilə, Nazirlər Kabinerti aprelin 11-i 1996-cı il tarixində “Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının bəzi məsələləri haqqında” qanun da hazırlanıb qəbul edilmişdir. Audit bazar infrastrukturunu elementi və idarəetmə strukturunun əsas tərkib hissəsi kimi 1996 və 1998- ci illər periodunda ölkə prezidentinin 5 fərmanında təsbit olunmuşdur.

Müasir dövrimizdə Auditorlar Palatasının respublikadakı audit xidmət və fəaliyyətləri tənzimləməklə yanaşı, bu sektorun təkmilləşdirilməsi, inkişafına aid gündəlik təsəvvürlər sistemi hazırkayaraq dövləin təsəvvüfat obyektlərinin və

auditlərin mənafeyinin müdafiəsini təmin edir və audit xidmətləri verilərkən maliyyə hesabatlarının beynəlxalq maliyyə hesabatları standartları istiqamətində qurulması kimi praktiki işlər də görür.

Cari vəziyyətdə ölkəmizdə fəaliyyət göstərən Audit Palatası Azərbaycan Respublikasının audit konsepsiyalarını tənzimlənməsindən savayı, digər audit xidməti növləri ilə də dərin maraq içərisindədir. Belə desək, audit sektoruun inkişafına, inkişafın və ya təkmilləşmənin həyata keçirilməsi ilə əlaqəli mütəmadi olaraq tədbirlər cədvəli hazırlanaraq dövlətin müəssisələrinin sahiblərinin və həmin idarələrin auditorlarının mənafeilərinin müdafiəsini təmin edir və audit xidmətlərinin beynəlxalq səviyyəyə uyğun olaraq qurulması uğrunda praktiki fəaliyyət göstərilməsi üçün əlindən gələni edir.

2.2. Azərbaycan Respublikasında birgə müəssisələrin fəaliyyət xüsusiyyətləri və strukturu

Birgə müəssisə dedikdə, iki və ya ikidən daha çox tərəflər tərəfindən birləşərək yaradılan, ortaq mülkiyyət hüququ, bölüşdürülmüş risklər, gəlir və ortaq birlikdə riayət olunan idarəetmə qərarları ilə xarakteristik müəyyən olunan bir iş qurumu və ya müəssisəsidir. Şirkətlərin birləşərək birgə müəssisə yaratmaq üçün bir neçə səbəbləri vardır. Bu səbəbləri adətən 4 səbəb kimi xarakterizə edə bilərik:

- Yeni , xüsusi ilə də inkişaf etməkdə olan bazarlara çıxma bilmək üçün – Məsələn, şirkət daha əvvəl heç bir iş praktikasına olmayan iş sahəsinə daxil olmaq istədikdə, bu sahədə daha təcrübəli qurumlarla birlikdə o bazara daxil olmağa çalışır;
- Böyük layihə və investisiyalarda mövcud olan riskləri tərəflər arasında bölüşdürmək- Risk bölüşdürülməsi investisiya edilmiş işdən daha az zərərle çıxılmasına gətirib çıxarır;
- Müəyyən bacarıqlara nail olmaq üçün – Birləşdiyimiz şirkətin azarda xüsusi güzəştləri, dəyərləri mövcud ola bilər;
- Miqyaslı səmərəlilik üçün aktivləri və əməliyyatları birləşdirmək.

Reuer və Leiblein tərəfindən uzaq görülənək hazırlanan iş, ortaq cəhdlərin neqatif riski ən aşağı həddə endirdiyi iddiasına qarşı çıxdı.

Watter Streets Partneris-dən Gerardo Baynhome-a görə, birlikdə ortaq edilən cəhdlər, təşəbbüslər haqqında mətbuatda bir çox neqatif rəylər olmasına baxmayaraq, obyektiv məlumatlara əsaslanaraq görərik ki, onların tam arxayın şəkildə mülkiyyətlərində yer alan və onlar tərəfindən nəzarət olunan şirkətləri geridə qoya biləcəklər. O yazır: "Amerik Birləşmiş Ştatlarına aid Ticarət Nazirliyinin (DOC) təqdim etdiyi məlumatlarını, axırıncı 20.000-dən artıq müəssisələrdən əldə etdiyimiz təhlildən fərqlənən bir anlatım ortaya çıxmış oldu. DOC-un təqdim etdiyi məlumatlara görə, ABŞ-a aid şirkətlərinin xarici birgə müəssisələri aktivlərin yüzdə 5.5 ortalama gəlirliliyini reallaşdırdı (ROA), bu şirkətlərin bütövlükündə mülkiyyətində olan və nəzarətləri altındakı filialları (böyük əksəriyyəti tamammilə

mülkiyyətlidir) yüzdə 5.2'lik bir az daha da aşağı ROA reallaşdırdı. Həmin hekayə, xarici şirkətlərin ABŞ-dakı investisiyaları üçün də keçərliliyini qoruyur, lakin fərqləri daha aydın görünür. Belə ki, ABŞ-dakı birgə müəssisələr ortalama yüzdə 2,2 ROA reallaşdırdığı halda, ABŞ-da isə bütünlüklə mülkiyyət və nəzarəti yalnız yüzdə 0,7 ROA reallaşdırdı. "

Birgə təşəbbüslər riskli iş ortaqlıq formalarıdır. Ticarət və idarəetmə sahəsindəki ədəbiyyat, müştərək müəssisələrdəki fərqli ziddiyyət və fürsətçilik amillərinə, xüsusən də valideyn nəzarəti quruluşunun təsiri, mülkiyyət dəyişikliyi və dəyişkən mühitə diqqət yetirmişdir. nəticələr, etik olmayan davranışlar və məqsədyönlü təşkilatlar.

EJV Qanunu Çinli bir ortaqla xarici şirkət arasındadır. Məhdud məsuliyyətlə həm Çin (rəsmi), həm də İngilis dilində (bərabər qüvvədə) tətbiq olunur. Çinin ÜTT-yə girməsindən əvvəl - və beləliklə WFOE - EJV-lər üstünlük təşkil edirdi. EJV rejimində ortaqlar mənfəət, zərər və riski, müəssisənin qeydiyyatdan keçmiş kapitalına verdikləri töhfə ilə bərabər nisbətdə bölüşdürürlər. Bunlar qeydiyyatdan keçmiş kapital artımı ilə nisbətdə yuxarıya doğru böyüyür (Ariel G.,2017).

EJV üçün Əsasnamə ilə müşayiət olunan BM müqaviləsi layihənin ən əsas iki hüquqi sənədidir. Məqalələr BM müqaviləsinin bir çox müddəalarını əks etdirir. Qarşıdurma halında BM sənədinə üstünlük verilir. Bu sənədlər fizibilite hesabatı ilə eyni vaxtda hazırlanır. Nou-hau və ticarət nişanları və avadanlıq təchizatı müqavilələrini əhatə edən köməkçi sənədlər (ABŞ-da "offset" adlandırılır) da mövcuddur.

Xarici kapital və borc səviyyələrinin olduğu investisiyalar üçün minimum kapital müəyyən edilir (kəsilir):

- milyon ABŞ dollarından az kapital qoyuluşun 70% -ni təşkil etməlidir;
- milyon ABŞ dolları ilə 10 milyon ABŞ dolları arasında minimum kapital 2,1 milyon ABŞ dolları və investisiyanın ən azı 50% -i olmalıdır;
- 10 milyon ABŞ dolları ilə 30 milyon ABŞ dolları arasında minimum kapital 5 milyon ABŞ dolları və investisiyanın ən az 40% -i olmalıdır;

- 30 milyon ABŞ dollarından çox, minimum kapital 12 milyon ABŞ dolları və sərmayənin ən az 1/3 hissəsi olmalıdır.
- Aralıq səviyyələr də var.

Ümumi layihəyə qoyulan xarici investisiya ən azı 25% olmalıdır. Çinli ortağ üçün minimum investisiya qoyulmur. Vaxtı investisiyaların Müqavilədə göstərilməsi və göstərilən müddətdə sərmayə edilməməsi, cəza verir.

Əksər müştərək müəssisələr birləşdirilir, baxmayaraq ki, bəziləri, neft və qaz sənayesində olduğu kimi, bir müəssisəni təqlid edən "təsis edilməmiş" birgə müəssisələrdir. "Şəxslərlə, iki və ya daha çox şəxs müəyyən bir layihəni həyata keçirmək məqsədi ilə müvəqqəti bir ortaqlıq qurmaq üçün bir araya gəldikdə, bu ortaqlığa tərəflərin "ortağ" olduqları ortağ müəssisə də deyilə bilər" (Lisbo T.,2014) .

Azərbaycan Respublikasında birgə müəssisələrin fəaliyyət xüsusiyyətlərini qanunvericilikdən müəyyən etmək olar. Respublikamızda ən məşhur və böyük birgə müəssisə kimi SOCAR Şirkətlər Qrupunun daxilində olan müəssisələri qeyd etmək məqsədə uyğun olar. SOCAR-ın dünyanın müxtəlif ölkələrində, müxtəlif yerlərində, müxtəlif fəaliyyətlər üzrə iş görən şirkətlərlə birlikdə yaradılmış birgə müəssisələri vardır. Bunu əyani olaraq görə bilmək üçün BP, Maerk S, Saiypem , Rozneft və Lukoil kimi şirkətlərlə SOCAR şirkəti arasında yaradılmış birgə işbirliyindən də görmək olar. Ümumiyyətlə, bu beynəlxalq təcrübəsi olan istər kiçik , istərsə də böyük şirkətlər üçün fərqli ölkələrdə birgə müəssisələrin olması xarakterik haldır. Buna görə də , dünyanın 6 fərqli ölkəsində SOCAR şirkətlər qrupunun kiçik səhmdarlarla təmsil edildiyi birgə törəmə müəssisələri fəaliyyət göstərməkdədir.

Birgə müəssisələrm SOCAR Şirkətləq Qrupu tərəfindən yaradılması zamanı onlarla birgə bu işə girəcək tərəfdaşların seçimi mərhələsi rəqib , həmçinin müttəfoq müəssisələrin müvəffəqiyyətli biznes qurmaq istədikləri an göterdukləri əsas meyarlara uyğun həyata keçirilir:

- Biznesə aid maraqların və məqsədlərin üst-üstə düşməsi- Belə ki, əgər A şirkətinin əsas məqsədi yüksək gəlir əldə etmək, B şirkətinin əsas

məqsədi yüksək keyfiyyət əldə etmək olsa bu zaman fikir ayrılıqları çox yaşanacaq və bu da ortaqlığın tez bir zamanda sonlanmasna gətirib çıxaracaq. Çünki yüksək gəlir əldə etmək istəyən şirkət qısa müddətli dövrə fokuslanır və ona uyğun qərarlar alır, bu zaman da qeyri maliyyə meyarlarını görməzdən gəlir. Ancaq yüksək keyfiyyət istəyən şirkət uzun müddətli dövrə fokuslanır və qeyri maliyyə meyarlarını da nəzərə alaraq ona uyğun qərar verməyə çalışır;

- Bizneslə bağlı hədəflərin uyğunluğu – Bu yanaşma da yuxarı da qeyd elədiyimiz yanaşma ilə oxşarlıq təşkil edir ;
- Müvafiq bilik və bacarıqların mövcudluğu – Bu meyara əsas nümunə kimi, birgə müəssisə yarandıqdan sonra göstərəcəyi fəaliyyət sahəsi barədə kifayət qədər təcrübənin olub olmaması kimi göstərmək olar.
- Qarşılıqlı faydalı maliyyə şərtləri ilə razılığa gəlmək – Bu meyar hər bir tərəfin mənfəəti ədalətli şəkildə bölüşdürülməsini ehtivar edir ;
- İdarəetmə bacarıqları və imkanları – Düzgün idarəetmə bacarıqları olmayan icraçı şirkətin uğurlu olması üçün düzgün qərar verməsində problemlər yarada bilər ;
- Çəvik qərar vermə və icra etmə bacarıqları – İdeal həyat yoxdur. İdeal həyat olmadığı üçün də, şirkətlərin fəaliyyətləri də ideal davam etmir. Problem anında bəzən ani , çəvik qərar vermələrə ehtiyac yaranır ki, belə bacarığı olmayan şirkət rəhbərlikləri ilə işləmək, öz növbəsində bir sıra çətinliklər yaradır;
- ARDNŞ (Azərbaycan Dövlət Neft Şirkəti –SOCAR) ilə birgə ticarət əməliyyatlarında iştirak.

Bu iş və ya biznes prinsiplərini həyata keçirmək üçün, risklərin bölüşdürülməsi və birgə müəssisələr üçün müvafiq qanunvericilik bazası və quruluşu barədə razılığa gəlmək lazımdır. Nəhayət, Azərbaycan Respublikası sərhədlərində neft resurslarının strateji sərvət olması məsələsini önəmli faktor kimi nəzərə alaraq, ARDNŞ zəruri hiss edərək, zəruri qaydada özü tərəfindən yaradılan

və idarə olunan birgə müəssisələrə nəzarət və dövləti üçün önəmli və uzun müddətli dəyər yaratmaq bacarıqlarına xüsusi əhəmiyyət verir və bunun üçün fəaliyyətlər davam etdirir. Buna yaxşı bir nümunə kimi SOCAR Şirkətlə Qrupu tərəfindən yaradılan SOCAR Trading şirkətini göstərmək olar. Belə ki, onlar ARDNŞ-a səsə nəzarət imkanı verirdilər. Həmçinin, bu şirkət SOCAR üçün uzun müddət periodunda mənfəət gətirən şirkətə çevrilərsə, şirkətin aktivlərini geri satın almaq imkanı verməyə razı olduqlarını bildirirdilər.

SOCAR Şirkətləq Qrupu Birgə müəssisə yaradılması prosesində hərtərəfli, həm maliyyə, həm də maliyyəyə aid olmayan, rəhbərlik, işçilər, bazar və s. qiymətləndirmə aparılmasını bu prosesin əsas tərkib hissəsi kimi dəyərləndirir. Belə ki, birgə müəssisə və ya hansısa digər əməkdaşlıqla bağlı müraciətləri SOCAR-ın rəhbərliyi dəyərləndirdiyi zaman daxilində fəaliyyətdə olan bir sıra şöbələrin ekspertlərindən onlarla bağlı rəy alır və dəyərləndirir. Bu şöbələrə İnteraktivlərin dəyərləndirməsi şöbəsi, İqtisadiyyat və Uçot şöbəsi, Qanunvericilik və Hüquq şöbəsi kimi şöbələri nümunə kimi gətirmək olar. Birlikdə əməkdaşlıq etməyə potensialı olan müraciətləri daha ətraflı təhlil etmək tələb olunur. Onları siyasi, iqtisadi və hüquq cəhətdən, aspektlərini ətraflı analiz etmək tələb olunur. Bu analizi İxtisaslaşmış Komissiya həyata keçirir ki, bu komissiya da öz növbəsində xüsusi sərəncamla yaradılır. Komissiya tərəfindən təqdim olunmuş analizlərdən hər hansısa biri rəhbərliyi qane edərsə, hüquqi cəhətdən heç bir məcburiyyət tətbiq etmədən SOCAR potensial tərəfdaşlarla birlikdə anlaşma memorandumu imzalayır. Bundan sonrakı mərhələ də bir sıra məsələlər tərəfdaşlarla razılaşdırılması mütləqdir ki, istər ARDNŞ-ın İdarə heyətindən, istər ARDNŞ-ın Nizamnaməsində olan 5.8-ci maddəyə əsaslanaraq Ali Kollqial Orqanı tərəfindən bu tərəfdaşlıq barədə razılıq alınması mümkün olsun. Bu məsələlərə əməkdaşlıq barədə ümumi prinsip və müddəalar, birgə strategiyanın nəticəsi, bu birgə strategiyanın nəticəsindən yaranan bir sıra hüquqi məsələlər aiddir.

Azərbaycan respublikasının Qanunvericiliyinə və ARDNŞ-ın daxili satınalma prosesləri və prosedurlarına nəzər salsaq, korporasiyalarla və ya müvafiq

xüsusi investorlarla hər hansı bir əməkdaşlıq və ya birgə müəssisə yaradılması zamanı kütləvi təklif və ya tender keçirilməsi zərurəti yoxdur. SOCAR-ın üçüncü şəxslərlə (tərəflərlə) əməkdaşlıq və ya birgə müəssisə yaratmağa razılıq verib və ya verməməsi onun öz səlahiyyətindədir. Dövlət tərəfindən hansısa sərhəd meyarları qəbul edilməmişdir. Bu məsuliyyət 2003-cü il 24 yanvar tarixli Prezidentin 844 nömrəli fərmanında təsdiq edilmişdir.

Mövcud olan beynəlxalq təcrübə və Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi əsasında, birgə müəssisənm kütləvi təkliflər yolu ilə yaradılması tələb olunmur. Azərbaycan Respublikasının qanunlarına nəzər saldıqda tender keçirilməsi yoluyla seçim etmə üsulu yalnız o halda tələb olunur ki, mal və ya xidmət satış-həyata keçiriləcəkdir. Bu Azərbaycan Respublikasının Dövlətin Satınalmaları haqqında 2001-ci il 27 dekabr qanununda öz yerini tapmışdır. Bu qanun aktı Satınalmalar üzrə Dövlət Agentliyinin Dünya Bankından əldə etdiyi tövsiyələr, Avropa İttifaqına daxil olan ölkələrin müvafiq dövlət satınalmaları üzrə sənədlərini və digər məlumatları əldə etdikdən sonra yaradılmasını görə bilərik.

Bu fərmana əsasən, əgər dəyəri 50 min manat və ya ondan yüksək məbləğdə dövlət satınalması nəzərdə tutulursa, o zaman istisnasız tender yolu ilə bu iş və xidmətləri təqdim edəcək tərəf müəyyən edilir. Əgər dəyəri 50 min manatdan aşağı məbləğ təşkil edəcək satınalmadan söhbət gedirsə, bu zaman şirkət istədiyi satınalma metodunu əsas götürüb tətbiq edə bilər. Həmçinin bunu da nəzərə almaq lazımdır ki, əgər baş tutacaq tenderin ümumi xərcləri 1 milyon manatdan artıqdırsa, bu xərc büdcədən maliyyələşən müəssisə və təşkilatlarda 300 min manatdan yuxarıdırsa, tender üçün yaradılan Tender Komissiyasına bir sıra nazirliklərdən və ya dövlət müəssisələrindən, məsələn, AR-nın Maliyyə Nazirliyi, İqtisadiyyat Nazirliyi və müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarından, nümayəndiliklərin daxil edilməsi zəruri hal təşkil edir.

Tenderin həyata keçirilməsinə aid və ya dövlət müəssisə və təşkilatları adından digər (üçüncü) şəxslər (tərəfdaşlarla) birgə müəssisə yaradılmasının qanunda qeyd edilən hansısa təcrübəsinə rast gəlinməmişdir. Bundan savayı, 2009-

cu il 31 iyul tarixli ARDNŞ-nın Prezidenti tərəfindən imzalanmış sərəncamda qeyd edilmişdir ki, iş və xidmətlərin (malların) satınalması ilə əlaqədar keçirilən tenderlər açıq şəkildə həyata keçirilir.

Həm beynəlxalq, həm də Azərbaycan qanunvericiliyinə istinad edərək görə bilərik ki, birgə müəssisələr yaratmaq üçün potensial investor və tərəfdaşlarla danışıqlar yalnız xüsusi danışıqlar yolu ilə həyata keçirilə bilər.

Yuxarıda Azərbaycan Respublikası üzərində SOCAR Şirkətlər qrupuna aid məlumatlardan istifadə edərək, respublikamızdakı birgə müəssisələrə dair məlumatları nəzər saldıq.

2.3. Yerli bazarda birgə müəssisələrin fəaliyyətinin audit olunmasında yaranan problemlər

Çox vaxt yoxlamalar, yəni audit prosedurları həyata keçiririk, aparırıq və başa çatdıqdan sonra niyə görə bu prosedurların çox da yaxşı getmədikləri haqqında düşünürük. Bu fəsildə bütün auditorların müəssisələrdə yoxlama zamanı qarşılaşdıqları ümumi audit ilə bağlı yaranan problemləri necə daha da yaxşı təxmin etmək və onları ortadan qaldıraraq həll etmək barəsində fikirlər irəli sürüləcəkdir.

Auditorların audit yoxlamaları zamanı qarşılaşacaqları çoxlu sayda məsələlər və auditlə bağlı problemləri vardır ki, bunların ayrı-ayrılıqda həll edilməli olması məqsədə uyğundur. Hər bir məsələ və problemi müzakirə etmə bacaracağımızın olmadığı üçün, auditorların yaşadıkları və ya qarşılaşacaqları ümumi auditlə əlaqəli problemlərini vurğulayacağıq. Audit kayerası periodunda auditorlar Qida və Dərmanın İdarəsi (FDA) müfətişlərindən Standartlaşdırma üzrə Beynəlxalq Təşkilat (ISO) sertifikatları üçün üçüncü tərəf auditorlarına qədər fərqli audit üslublarını müşahidə etmək fürsəti tapırlar (Lisbo T., 2014). Audit problemlərinin çoxusu aşağıdakı qeyd olunan dörd səbəbə görə yaranır ki, bunlara da birgə müəssisələrdə sıx rast gəlinir:

- Müəssisənin rəhbərliyi müəssisəsinin audit prosedurları ilə yoxlanmasını dəstəkləmir;
- Audit hazırlığı yoxdur;
- Sərt, çətin və ya qəliz auditorlar;
- Maliyyə hesabatları üzrə audit rəyinin vaxtında hazırlanması və dərc edilməsi.

Təbii ki, bu siyahı bütün audit problemlərini əhatə eləmir. Lakin yarana biləcək problemləri araşdırıb ən çox rast gəlinəni taparaq bu dörd səbəbə nəticələndirdik. Çünki, bunlar həm olduqca çox rast gəlinən, həm də audit fəaliyyətinə təsir edən səbəblərdir.

Müəssisənin rəhbərliyi müəssisəsinin audit prosedurları ilə yoxlanmasını dəstəkləmir.

Ümumiyyətlə, hər hansı müəssisənin yoxlanmasına başlayan zaman özümüzdə verdiyimiz ilk sual bu olur ki, nəyə görə bunu biz edirik. Cavabında isə yoxlamaları müəssisə daxili uyğunluqları, maddiyyat maliyyə səbəbləri və ya prosedurların düzgünlüyünün lazımlılığı səbəbləri bizə yoxlamamın vacib olduğunu göstərməyə imkan verir və biz bunu həyata keçiririk. Bunlara nəzər salsaq görürük ki, sadalananların hər biri yaxşı səbəblərdir və müəssisənin auditinin aparılması müəssisənin daxili prosedurlarının və maliyyə hesabatlarının keyfiyyət sisteminini yaxşılaşdırmaq məqsədilə yaradılmış bir vasitədir. Bundan sonrakı mərhələdə icraçı direktoru və ya rəhbərliyi və ya direktorlar şurasını audit aparılmasının biznesin prosesləri içərisində əsas yer tutduğuna və inkar ediləsi bir şey olmadığına necə inandırmaq olar?

ISO- Standartlaşdırma üzrə Beynəlxalq Təşkilat 19011-ə uyğun olaraq, idarəetmə, icraçı komandasından audit kriteriyalarının müəyyən olunması və audit proqramının dəstəklənməsi tələb edilir. Bu ISO 19011-i sizcə neçə idarədən komandası nümayəndəsi oxumuşdurki. Böyük ehtimal, böyük qismi və ya hamısı oxumamışdır. Bizim öhdəliyimizdən biri də həmin şəxslərə audit proqramını onlara izah etmək və onlara daxili auditin həyata keçirilməsi səbəbini başa salmaqdır. Onlar, məsələn, başa düşməlidirlər ki, daxili auditin həyata keçirilməsi keyfiyyət göstəricilərinin inkişaf etdirilməsinə gətirib çıxaran bir iş prosesidir (Lisbo T., 2014).

Yenə də, menecerlərimizin nə edilməsi ilə bağlı lazım olduğuna söylənmək üçün bizə etibar edə bildiklərini bilməklə tez-tez mübarizə aparmağa davam edirik. Bəzi zamanlarda, təşviq və anlayışla ayrı-ayrı şirkətlər bu cəhəti də dəyişdirə bilər. İdarə dəstəyini qazanmaq üçün də biz auditorlar menecerlərinə audit prosedurlarının onlara kömək edə biləcəyinin vacib bir proses olduğuna da anlamalarına kömək etmək zəruridir. Aşağıda icraçı menecerlər komandasını audit proqramına dəstəkləmək üçün təşviq etmək məqsədilə edilməli olan bəzi həll yolları verilmişdir.

Rəhbərliyin dəstəyini qazanmağın yolları:

- Audit müşahidələrinin dəyərini bildirin.
- Uyğun olmayan prosedurların tənzimləyici təsirlərinin izahını edin.
- Audit proqramında rəhbərliyin rolunu ifadə edərək və ya yenidən söyləyərək öyrədin.
- Audit hesabatlarını rəhbərliyə paylayın.
- İdarəetmə üzvünün bir yoxlamada iştirak etməsini təmin edin.

Ünsiyyət əsas vasitələrdən başlıcasıdır. Daxili yoxlamaların və ya təchizatçının yoxlamalarının böyük bir zamanda işimizin yalnız bir hissəsini əhatə etməsi kimi qəbul edirik, lakin bunun daha da böyük bir rol oynadığını anlamağa çalışmalıyıq. Auditorların tənzimləyici riskləri azaltdığı ilə bağlı, proseslərin yaxşılaşdırılmasındakı rolunu, tullantıların tapılmasındakı dəstəyi və nəticədə şirkətin puluna necə qənaət olunmasına köməklik və nəzarət etməsi barədə yuxarı rəhbərliyə məlumat verə bilsək, onlar diqqət yetirməyə başlayacaqlardır. Bu əlaqəni də auditorlar rəhbərliklə aralarında audit hesabatları şəklində həll edirlər. Bu audit hesabatlarının biri digərindən fərqlənməsini necə təmin edə mümkün olardı? Bu xərcləri maliyyə hesabatlarındakı müşahidələrə və ya müəyyən bir təmzidləmə riski ilə əlaqələndirməyə çalışın. Aylıq və ya yarım illik rəhbərliyin iclaslarında audit prosedurlarının tapıntılarına baxış zamanı, rəhbərliyin və koamndasının audit prosesindəki rolunu bir daha yenidən vurğulamaq fürsətindən yararlanmasına kömək edin.

Audit hazırlığı yoxdur.

Hər yeni bir ilin başlanğıcında müəyyən edilən audit cədvəli dərc edildikdə, biz auditorlar özümüdə bu illə bağlı söz veririk. Belə ki, bu ilki yoxlamaların digər illərdəkindən fərqli və hətta daaha yaxşı olacağı ilə bağlı sözlər veririk. Daha sonra ilk cədvəldə qeyd olunan audit layihəsi gəlib çatır və biz həmin audit yoxlamasının artıq sabah aparılmalı olduğunu dərk edirik. Yaxşı niyyətlərimizə bəs nə oldu? Bu hətta təcrübə etdiyimiz, həmçinin, auditorlarda da tez-tez gördüyüm bir şeydir: çox az hazırlığın müddəti. Yoxlama hazırlamağımız üçün şaqıldadıqda prosedurları evə

aparmalıyıq və gecə boyu bir siyahı yazaraq yoxlama sualları yazmalıyıq. Xarici yoxlamaların hazırlanması ümumiyyətlə daha asandır, çünki səyahət tənzimləmələri etməliyik və yoxlanılan şəxsin prosedurlarına dərhal girişimiz olmur.

Audit hazırlığı bir audit proqramının ən vacib hissəsidir. Yaxşı yoxlamalarımıza hazır olduğumuza necə əmin ola bilərik? Hər şey zamanla qaynayır. Bu, heç vaxt kifayət etmədiyimiz kimi görünən bir şeydir, xüsusən hər hansı bir planlaşdırma növünə gəldikdə. Audit hazırlığının aparılması üçün ayrılmış bir cədvəl və vaxt olmalıdır. Yoxlamanın aparılmasından bir həftə əvvəl, yoxlamaya hazırlaşmaq üçün bazar ertəsi səhər bir saat vaxt təyin edin. Təsadüfən həyata keçirilən yoxlamalar heç bir hazırlıq, planlaşdırma və ya proses baxışının nəticəsi deyildir.

Yoxlananlar müsahibələr zamanı prosedurlarını oxuduğunuzda və ya əhəmiyyətsiz suallar verdiyiniz zaman düzgün planlaşdırma başa çatmadığını biləcəklər. Baş verə biləcək ən dəhşətlisi, auditorun audit sahəsindən kənarında toxunuşlara yol açmasıdır. Müvafiq audit hazırlığı, yoxlama siyahıları, suallar siyahısı yaratmağa və yoxlamaya başlamazdan əvvəl prosedurları nəzərdən keçirməyə imkan verir. Bir müddətin ilk dəfə yoxlanılması ümumiyyətlə ən çətindir, çünki yoxlama siyahıları yoxdur və prosedurları diqqətlə oxunmalıdır. Aşağıda yoxlamaya düzgün hazırlaşmaq üçün bəzi əlavə yollar verilmişdir.

Yoxlamaya hazırlaşırıq:

- Outlook və ya başqa bir təqvim proqramında vaxt planlaşdırın.
- Hazırlıq üçün iş cədvəlinizdə vaxt ayırın.
- Siyahıları və sualları tələb edin. Bu hazırlığı məcbur edir.
- Digər iş tapşırıqlarının qarışmasına icazə verməyin.
- Ofis qapınızı bağlayın.
- Prosedurlarınızı və kağız yastığınızı bufetə aparın.

Yoxlamaya hazırlaşırıq:

- Outlook və ya başqa bir təqvim proqramında vaxt planlaşdırın.
- Hazırlıq üçün iş cədvəlinizdə vaxt ayırın.

- Siyahıları və sualları tələb edin. Bu hazırlığı məcbur edir.
- Digər iş tapşırıqlarının qarışmasına icazə verməyin.
- Ofis qapınızı bağlayın.
- Prosedurlarınızı və kağız yastığınızı bufetə aparın.

Sərt, çətin və ya qəliz auditorlar.

Hər hansı bir auditdən maksimum yararlanmaq üçün prosesləri, prosedurları və qeydlərini nəzərdən keçirərkən prosesin sahibi ilə uğurla qarşılıqlı əlaqədə olmalısınız. Bəzi hallarda, çətin davranışlar nümayiş etdirən auditorlarla qarşılaşa bilərsiniz. Bunlar audit üçün "çox məşğul" olan bir insanın yoxlanılmasından, bununla maraqlanmayan birinə, cədvəlini pozduğunuza görə aqressiv olana qədər hər şey ola bilər.

Təcrübəmə görə, ən çətin yoxlananlar sadəcə auditlə maraqlanmayanlardır. Sualları maraqsız və ya cəlbədicə olmayan "Bəli" və ya "xeyr" ilə cavablandırırlar və proseslə bağlı heç bir məlumat vermirlər. Yoxlamaların təşkilatların uyğunsuzluqlar və yaxşılaşdırma sahələrini tapmasına kömək edəcək qabaqlayıcı tədbirlər olması lazım idi. Auditorlar hər bir sualda auditora meydan oxuyurlarsa və ya prosesdə maraqlı deyillərsə, yoxlamanın aparılmasının heç bir faydası yoxdur, ona görə də bunu nəzərə almaq lazımdır.

Auditor kimi görünə bilər ki, Federal Təhqiqat Bürosu tərəfindən təlim almalısın. Bununla birlikdə ünsiyyət bacarıqları, çətin insanlarla ünsiyyət və müsahibə üsulları üzrə təlim almalısınız.

Yoxlanılan bir şəxs sizinlə mənfi və ya həddən artıq aqressiv davranırsa, yoxlamanı dayandırın və yoxlama proqramı rəhbərinə, yoxlanılan şəxsin nəzarətçisinə və ya şirkətin prezidentinə xəbər verin. Vəziyyət qarşı-qarşıya qaldıqda bir audit prosesindən heç bir fayda yoxdur. Yerli universitetdən bir dərs və ya ünsiyyət bacarıqlarına dair bir seminar keçir. Bu sinifləri çətin vəziyyətlərin necə yayılacağını, qeyri-şifahi ünsiyyətləri və hətta dünya miqyasında iş tətbiqetmələrindəki mədəni fərqləri anlamaqda əvəzsiz tapdım. Öyrənə biləcəyiniz, auditdən dəyərli məlumat əldə etməyinizə kömək edəcək müsahibə üsulları da

mövcuddür. Məsələn, bir cümləni “Do ...” ilə başlamaq demək olar ki, hər zaman “hə” və ya “yox” cavablarına səbəb olur. Əvvəllər müzakirə edildiyi kimi, bir yoxlamaya düzgün hazırlaşma, yoxlama siyahınızda “Necə edirsiniz ...”, “Mənə deyin ...” və ya “Bunu nə edir ...” ilə başlayan suallar yaratmağa imkan verir. müsahibə üsullarının çətin vəziyyətləri aşma biləcəyini təmin etmək.

Auditorlar

- Şifahi və qeyri-şifahi ,bura yazılı bacarıqlar da daxildir ,bacarıqlara dair ünsiyyət dərsi keçin
- Çətin və ya mürəkkəb insanlarla kommunikasiya mövzusunda təlim alın
- Mədəni fərqləri analiz edib anlayın
- Yoxlanılan şəxsə, şirkətə gəlir və ya tələb haqqında izah verin
- Audit yoxlaması siyahısından qapalı olmayan sualları verin.
- Auditorlarla hər hansı çətinlik hiss etdikdə, belə vəziyyətlərdə yoxlamanı dayandırın.

Maliyyə hesabatları üzrə audit rəyinin vaxtında hazırlanması və dərc edilməsi.

Maliyyə hesabatları üzrə auditin hesabatları çox vaxtı auditorun işinin ən az bəyənildiyi cəhətlərindən biridir. “Audit hesabatları hazırlanan vaxt gözlənilən başa çatma periodu ilə faktiki hazırlanması periodu arasında fərqlər olur. Belə ki, ona planlaşdırıldığından daha artıq vaxt sərf edilir və bu da öz növbəsində audit hesabatlarının təqdim edilməsindən daha da gec yayımlanmasına gətirib çıxarılması ilə nəticələnir” (Charles C., 2016). Ümumi bir ümid vardır ki, audit hesabatları audit prosedurlarının başlandığı gündən və ya andan etibarən bir həftə ərzində, bu perioddan çox olmamaq şərti ilə də rəsmi şəkildə dərc olunur. Bu da, yoxlama siyahılarını audit hesabatına daxil edən təşkilatlar üçün daha da asan ola bilər. Bununla birlikdə, tez-tez, hətta çox vaxt tədarükçü yoxlamalarına və ya xarici yoxlamalarına üçün, yalnızca bircə yoxlama siyahısını deyil, rəsmi bir hesabatın gözləntiləri var. Audit hesabatının audit qərarlarını rəhbərlərinə aydın, şəffaf şəkildə çatdırma bilmək üçün müvafiq qərarların qəbul edilməsi üçün hazırlanmalıdır. Audit

hesabatlarının vaxtında və ya vaxtından əvvəl dərc olunmasına kömək edəcək bəzi üsullar:

- Demək olar bütün işləyən auditorlar tərəfindən daim istifadə edilə biləcək müəyyən qaydalar əsasında standartlaşdırılmış bir audit hesabatının formasını yaradın. Bu audit hesabatlarını da “boşluqları doldurmaq” olar formasında qəbul etmək lazımdır, belə ki müşahidə edilən və hər hansı istənilən müşahidələrin və uyğunsuzluqların səmərəli formada daxil edilməsi təmin edilsin.
- Audit hesabatı olduğundan yoxlama siyahısı dərc etməkdən çəkinməyə çalışın, çünki bunlar ümumiyyətlə məlumatları düzgün çatdırmırlar. Audit hesabatı olan bir yoxlama siyahısı yaratmağı düşünün, lakin uyğunsuzluqların, müşahidələrin və yaxşılaşdırma imkanlarının aydın şəkildə müəyyənləşdirildiyinə əmin olun.
- Audit hazırlığında olan auditor kimi, audit hesabatının tamamlanması üçün daha da çox vaxt ayırın. Hesab edirəm ki, audit hesabatı auditdən bir həftədən də çox müddətdə təqdim olunarsa, məlumat onu yoxlayan şəxs tərəfindən demək olar ümumiyyətlə unudulur və müəssisəyə heç bir fayda gətirmir.

Audit hesabatları

- Bir həftə müddətində audit hesabatını dərc edin;
- Outlook və ya hansısa başqa bir təqvimə aid proqramda vaxtın planlaşdırılması;
- Standart , xüsusi olmayan bir audit hesabatından istifadə edin
- Audit yoxlaması zaman audit yoxlaması siyahısını auditin hesabatına daxil edin.
- Audit hesabatını idarəetmə komandasına dərc edin.

Bir çox auditorlar, daim audit prosesi zamanı mövcud olan və ya qarşılaşdıqları audit problem və məsələləri ilə necə, hansı formaada, nə vaxt , kiminlə birgə mübarizə aparacağını başa düşmədən mübarizə aparmağa davam edir. İnşallah ki ,

bu yazı ilə təftiş prosesinizi daha da məhsuldar, daha da az stresli və daha da faydalı edə biləcəyiniz yollara aid bəzi həllər və ya fikirlər təqdim etdi. Əsas olan odur ki, audit yoxlaması prosedurları, təşkilatın başqası hər hansı düzəliş etməzdən əvvəl və yaxud əsas problemlərdən birinə çevirməməkdən əvvəl problemləri, məsələləri və yaxud uyğunsuzluqların tapılmasına kömək etmək məqsədilə hazırlandığını bilməkdir. Məhz bu audit problemlərini və ya problemlərini kənar, xaricdən bir qurum vasitəsilə tənzimləmə tədbirləri ilə birgə nəticələnmə bilər və ya müəssisəyə onlarla, hətta minlərlə (və ya milyonlarla) avro və ya dollar boş yerə xərclənmə bilər. Bir şirkətin yoxlamasının aparılması zamanı tapılmayan və ya tapıla bilməyən ən kiçik bir problem belə önəmli geri çağırma ilə nəticələnmə bilər (Charles C., 2018).

Auditor idarəetmə dəstəyini almaq, yoxlamaya hazırlaşma bilmək, çətin yoxlanılanlarla işləməyi bacara bilmək, audit yoxlaması nəticələrinin düzgün şəkildə audit hesabatını vermək və daha da təcrübəli audit layihəsində digər audit problemləri ilə birgə işləyə bilmə bacaracağına sahib olurlar ki, bu da vacib məqamdır (Richard A. Vincins, 2015).

İndi isə ölkəmizdə birgə müəssisələrdə yaranan problemlərə qısa praktiki nəzər salaq. Ümumiyyətlə, Azərbaycanda birgə müəssisələrə aşağıdakılar aiddir:

Şəkil 1: Azərbaycanca mövcud olan birgə müəssisələrin bir hissəsi.

Birgə müəssisələr:			
Atəşgah Sığorta Şirkəti QSC	Ekol Mühəndislik Xidmətləri QSC	SOCAR Gas Exprot Department	SOCAR KBR MMC
Azfen BM	Kaspian Geo MMC	SOCAR Turkey Enerji A.Ş.	SOCAR Petrofac MMC
Azgerneft MM	Kaspian Drilling Kompani MM	SOCAR AQS MMC	SOCAR STP MMC
AzLab MMC	Kros Kaspian Oyl and Qaz Lojistiks MMC	SOCAR Cape MMC	SOCAR Uniper MMC
Azəri M İ Drilling Fluids BM	İnterfaks Azərbaycan MMC	SOCAR Energy Georgia MMC	
Bakı Gəmiqayırma Zavodu MMC	Oyl and Qaz ProServ MMC	SOCAR FUQRO MMC	
BosŞelf MMC	Sarmatia MMC	SOCAR Petroleum QSC	
Caspian Pipe Coatings MMC	SOCAR Foster Viler Mühəndislik Xidmətləri	SOCAR DALĞIC MMC	

Mənbə: ARDNŞ-nin rəsmi internet sahifəsi

Birgə müəssisələrdən Azfen BM-nin maliyyə hesabatlarına nəzər salaq. Bu şirkət 1996-cı ildə ARDNŞ və Tekfen İnşaat və Tesisat A.Ş. şirkətinin müvafiq olaraq 60% və 40% faizli səhmlərə sahibliyi ilə Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyi altında birgə müəssisə kimi yaradılmışdır. Bu müəssisə Bakıda yerləşir və əsas fəaliyyəti neft və qaz sahələrinin tikintisi ilə məşğul olmaqdır. Hal-hazırda bu şirkətin xarici auditor vəzifəsini “Ernst and Young” Bi.Vİ. şirkəti tərəfindən yerinə yetirilir. Ən son dərc olunan 2019-cu il maliyyə hesabatı olduğundan, həmin hesabatı nəzər salaq:

Şəkil 2: Azfen BM-nin Qısamüddətli aktivləri.

	31 Dekabr 2019	31 Dekabr 2018
Aktivlər		
Qısamüddətli aktivlər		
Pul vasaitləri və onların ekvivalentləri	42,580,653	26,864,742
Məhdud nağd pul	1,771,412	1,269,165
Ticarət debitor borcları	41,951,210	40,098,791
Müqavilə aktivləri	40,028,397	44,616,250
Tamamlanmamış mal-material	-	2,195,272
Mal-material	30,036,130	26,947,479
Gəlir vergisinin avansı	-	17,966,741
Digər debitor borcları	8,667,124	8,110,675
Cəmi qısamüddətli aktivlər	165,034,926	168,069,115

Mənbə: Azfen BM-nin EY tərəfindən hazırlanmış 2019-cu il üzrə maliyyə hesabatı

Görürük ki, pul vəsaitləri 2018-ci ilə nisbətən 2019-cu ildə artmış, hesablanmış şəkildə dəqiq desək:

$$(26,864,742-42,580,653) / 26,864,742 * 100 = 58,5\%$$

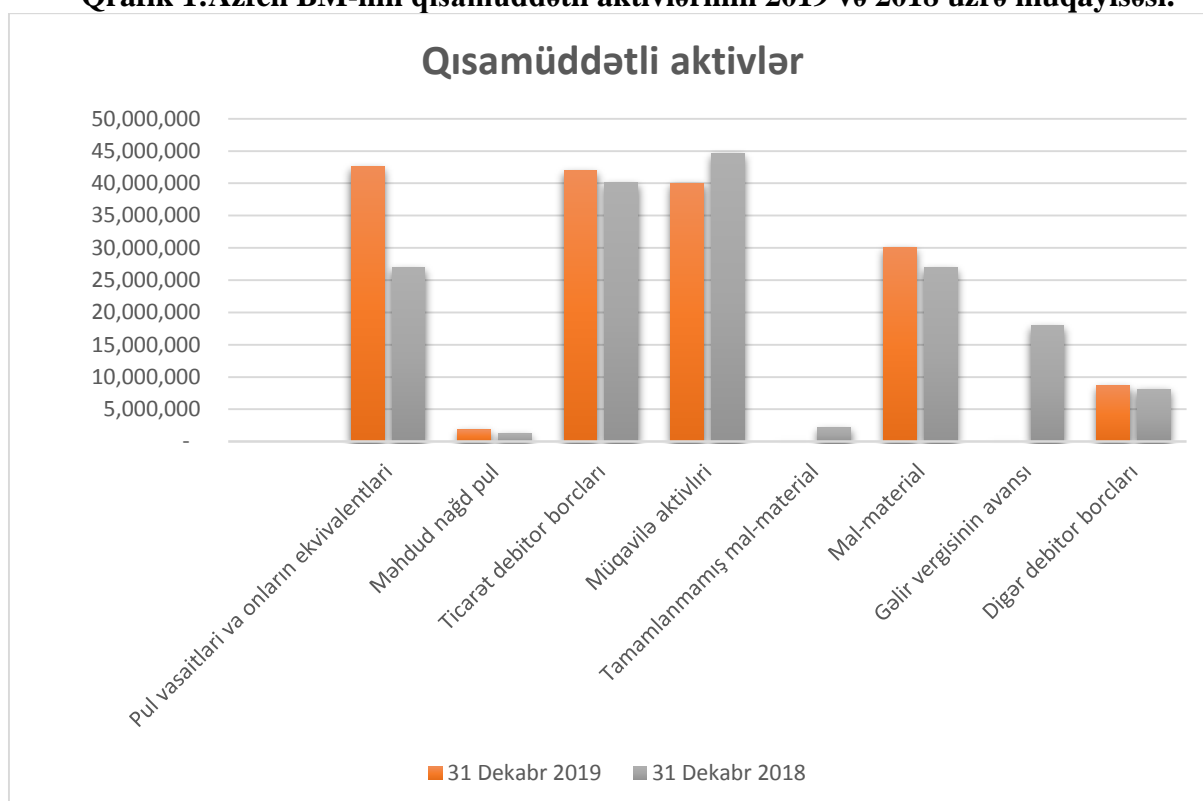
Faizində bu məbləğ artmışdır.

Digər əsas vəsaitlərdə cüzi fərqlər olmuşdur. Lakin ümumi baxsaq, bu qısamüddətli əsas vəsait keçən ildən bu ilə

$$(168,069,115-165,034,926) / 168,069,115 * 100 = 1,805\%$$

Azalmasına şahid ola bilərik.

Qrafik 1: Azfen BM-nin qısamüddətli aktivlərinin 2019 və 2018 üzrə müqayisəsi.



Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Yuxarıdakı cədvəldə 2018 və 2019cu ildə olan qısamüddətli aktivlərdəki dəyişikliklər göstərilmişdir. Kənar audit aparılan zaman auditorlar tərəfində bu işin bir parçası kimi cari il ilə birgə ötən il müqayisə olunur və əhəmiyyət dərəcələrinə uyğun olaraq, lazımlı böyük fərqlər aydınlaşdırılır.

Şəkil 3: Azfen BM-nin Uzunmüddətli aktivləri.

Uzunmüddətli əsas vəsaitlər		
Əmlak və avadanlıqlar	16,718,625	19,267,661
Qeyri-maddi aktivlər	2,615,173	984,102
Təxirəsalınmış vergi	6,399,754	-
Cəmi uzunmüddətli aktivlər	25,733,552	20,251,763

Mənbə: Azfen BM-nin EY tərəfindən hazırlanmış 2019-cu il üzrə maliyyə hesabatı

Əmlak və avadanlıqlarda da azalma müşahidə olunur. Qeyri maddi aktivlərdə isə artım. Faizlə baxsaq:

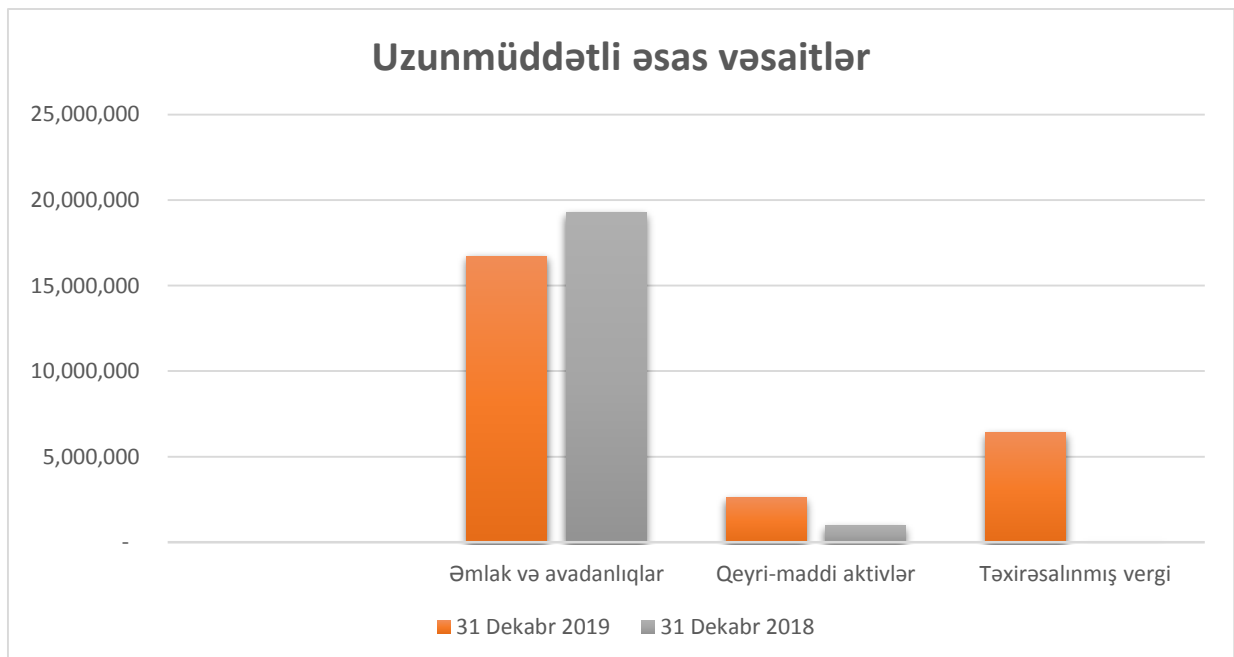
$$(19,267,661-16,718,625) / 19,267,661 * 100 = 13,22 \% \text{ əsas vəsaitlərdə azalma}$$

və

$$(984,102-2,615,173) / 984,102 * 100 = 65 \% \text{ isə qeyri-maddi aktivlərdə azalma.}$$

Əgər bu məbləğlərə də müqayisə şəklində baxsaq, aşağıdakı cədvəli əldə edirik:

Qrafik 2: Azfen BM-nin uzunmüddətli aktivlərinin 2019 və 2018 üzrə müqayisəsi



Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Burada da aralarında olan böyük fərqlər araşdırılır. Bu birgə müəssisələrdə olduqca vacib məsələlərdən biridir. Çünki, bəzən əməliyyatlar birgə müəssisə və onun səhmdarları arasında baş verir və bu zaman baş verən alqı-satqı, istehsal, kapital

səhv müəssisədə tanınır. Bu bilərəkdən və ya texniki səbəblərdən ola bilər. Bunu araşdırıb ortaya çıxarmaq da bu cür metodlardan istifadə edərək, auditorların öhdəliyinə düşür.

Respublikamızdan kənar hansısa xarici birgə müəssisə götürsək belə, onun da kənar audit tərəfindən buraxılmış maliyyə hesabatları bizim Azfen misalında baxdığımızdan fərqlənməyəcəkdir. Bu onunla izah olunur ki, günümüzdə şirkətlər artıq yerli standartlardan çıxaraq beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmışdır. Bu da, hamısının eyni qaydada eyni əsas və metodlarla audit olunmasına gətirib çıxarır.

III.FƏSİL. Audit xidmətinin təşkilinin təkmilləşdirilməsi və inkişaf perspektivləri

3.1. Dünya bazarında auditin rolu və birgə müəssisələrin fəaliyyətinə onun tətbiqi xüsusiyyətləri

Dünyada saysız hesabsız təşkilatlar vardır. Bu təşkilatlar zaman keçdikcə daha da dəyişməyə, çevrilməyə məruz qalırlar və belə görünür ki, bu tendensiyanın davam edilməsi hələ dayanmayacaqdır. Bazarlar əvvəlkindən fərqli olaraq daha coğrafi və ya hüquqi imkanlar daxilində məhdudlaşmır, bu da öz növbəsində şirkətlərin yalnızca qlobal miqyasda daha da genişlənmə bilməyəcəyini, bunun əksinə təşkilatların daxilində və təşkilatların arasında əməkdaşlıq da edə biləcəyini göstərir.

Bu radikal təşkilati dəyişikliklərin çoxu həm uzun illər ərzində, həm də geniş əhatə dairəsində baş verir. Bu yeni mühitimizdə əsas hərəkətləndirici ola biləcək qüvvə kimi “çeviklik”- cəld reaksiya verə bilmə bacarığı və ya yaxud hərəkət edə bilmə bacarığı şirkətin səhmdarlarının dəyərlərinin artırılması və davamlılığının təmin edilməsi üçündür (Engui A.,2019).

Çevikliyi əldə etmə imkanının olması üçün qurumlar, müəssisələr və ya təşkilatlar hal-hazırda real olan mühitin bütövlük prinsipini zərər gətirmədən və bir-birilə uyğunluğuna hər hansı kənar mənfi təsir göstərmədən bir sıra müxtəlif maraqlı tərəfə töhfə verməsini gözlədikləri mürəkkəb, kompleks cəhdlər, təşəbbüslərlə məşğul olurlar. Bu da öz növbəsində, daha çox proqramların uğurları üçün payları artırdı.

Bu təşəbbüslər və cəhdlər çox tez-tez dövrlərdə çevrilmə proqramlarının əhatəsi altında yada salınır və bir sıra çoxlu layihələr və yaxud iş axını tərəfindən dəstəklənir. Həmçinin, bu təşəbbüslər yeni bazarlara, yaşlanmanın və mürəkkəb strukturlu sistemlərin istefasına ehtiyacın və daha cəld bir işin sözüne yönəldilmişdir. Qurumlara, təşkilatlara, müəssisələrə verdiyi fayda böyük ola bilər, lakin riskli olmadan olmayacaqdır (Engui A.,2019).

Daxili Audit buna görə problemlərlə qarşılaşır və ən əsas problem isə : nə zaman və hansı şəkildə iştirak edəcəyik, iştirakımız hansı şəkildə görənir və çevrilmənin tam ömrü boyunca hansı formada əlavə dəyər qata bilərik?

Daxili Audit, məhz bu təşəbbüslərdə, proqramın sonndan udza həyət perioduna baxaraq və proqramın çatdırılmasındakı riskə əsaslanan zənnanət yanaşmasını tətbiq edərək xüsusi rol oynaya bilər ,hətta oynamalıdır da. Buraya da başqa təminat mənbələri və həmin mənbələrin təminatçıları ilə birgə təmin etmək və hətta onlarla əməkdaşlıq etmək, zənnanət nəticələrinin müdafiyyə xəttləri ilə faydalı formada ötürüb çatdırılmasına təmin etməkdə köməklik etmək daxildir.

Təşkilatınız bircə çevrilmə və yaxud həqiqətən də hər hansısa bir böyük miqyası əhatə edən audit layihəsinin (xüsusilə də bu birgə müəssisələrə aiddirsə) həyata keçirilməsinə təşəbbüs göstərirse , mövcud olan beynəlxalq təcrübəyə əsasən altı təklif mövcuddur:

Cədvəl 1. Beynəlxalq təcrübə əsasında altı təklif:

1	Erkəndən iştirak edin və proqramın təklif etdiyi risk idarəetməsi strategiyasını anlayın	Əsas təklif
2	Mövcud / mövcud mənbələrini və mövcud zəmanət səviyyələrinin anlayılmasına təşəbbüslər ('üç müdafiə xətti' modeli qurun)	Köməkçi
3	Daim dövr edən və təkraralanan inteqrasiya məruz qalmış zəmanət planlarını müəyyən edib hazırlayın	Əsas təklif
4	İnteqrasiya məruz qalmış və təhlil edilib hərrlanmış zəmanət planının idarə edilməsi və davam etdirilməsi üçün proseslər qurun	Əsas təklif
5	Müvafiq proqram təcrübəsi olan qrupu mövzu mütəxəssisləri ilə genişləndirin	Köməkçi
6	Hesabat çərçivəsini qəbul edin.	Əsas təklif

Mənbə: Miller M. (2020), "Advanced Audit and Assurance"

1. Erkən iştirak edin və proqramın təklif etdiyi risk idarəetmə strategiyasını anlayın

Müəssisəni daxil audit etdirmək qərarına gəlinibsə, bu prosesi tezləşdirmək vacib məsələdir. Daxili Audit işə nə qədər tez cəlb edilsə, bu o qədər yaxşı hal olacaqdır. İlk birinci səviyyə olaraq proqramla işləmək bacarığı, proqramın həyati dövrü və onun xüsusi əsas olan üstünlükləri, hərəkətə dəstək olan qüvvələr və hədəflə barədə anlayışınızı artırır. Yəni, siz Daxili Audit müəyyən etdikdən sonra o bütün şirkətdaxili prosedurları, fəaliyyəti, hər bir prosedurun hansı mərhələdən keçməsi, hansı boşluqlar olması, hansı sənədlər olması, bir sözlə, ümumi müəssisəyə aid hər bir məsələni detallı araşdıraraq məlumat toplamış olacaq və bununla da ilkin baza yaranacaq. Bu, rəhbərliyin, idarə heyətinin şirkətə olan yanaşmasını, onun strategiyasını müəyyənləşdirməyə kömək elədiyindən Daxil Audit daha da yaxşı töhvə verməyə başlayacaqdır (Sarik D., 2016).

Adətən böyükhəcmli birgə müəssisə layihələrinin, çox hallarda ilkin birinci mərhələlərində yaradılmış keyfiyyət planlaması və riskləri idarə etmək üçün stratejiya planlaması olur. Riskləri idarə etmə stratejiyası dedikdə, ümumiyyətlə, stratejik, əməliyyat, və yaxud ortaya çıxarılmış risklərin hamısını maksimum analiz edib müəyyənləşdirmək, qiymətləndirmək və hal-hazırda reallaşdırılmış audit yoxlaması təcrübələrinin adekvatlığının qiymətləndirməsi də daxil edilməklə, layihənin risklərinin necə, hansı üsulla idarə edilməsinə yanaşmanı müəyyənləşdirmək başa düşülür. Layihənin zəmanət, güvənə nail olma yanaşmasını və uyğun olan təminat verən təminatçıların rollarını müəyyənləşdirəcəkdir.

Bu ilkin erkən mərhələdə risklərin necə, hansı cür idarə edilmə prinsiplərinin strukturunun təşkilatın özləri ilə Daxil Audit vasitəsilə uyğunlaşması təmin olunur. Bu mərhələ Daxili Auditin gələcəkdəki iştirakını və gələcəkdə yerinə yetirəcəyi prosedurlarının daha məqsədə uyğun, daha keyfiyyətli və düzgün nəticə verə bilməsi üçün sağlam zəmin yaratmasına köməklik göstərir.

2. Mövcud mənbələri və zəmanət səviyyələrini anlayın ('üç müdafiə xətti' modeli qurun)

Bir çox hallarda, adətən, iri transformasiyaların bir-birindən fərqli təminat mənbələri olmaqdadır. Ancaq, çox vaxt bunlar biri digərindən təcrid olunmuş formada fəaliyyətinə davam edir və uyğun olan funksional tapşırıqları və ya funksional ehtiyacları ilə idarə olunurlar.

Buna nümunələr aşağıda göstərilmişdir:

- proqram sərhədlərində keyfiyyətin təminatı fəaliyyətləri;
- PMO-nun funksiyalar tərəfindən reallaşdırılan hadisə səbəbindən və ya səhnə qapısı analizləri;
- QA satıcısı ilə tez-tez müqavilələr bağlayırlar (məsələn, qruplarına prinsiplərə, metodologiyalarına uyğun gələn və fəaliyyət göstərdikləri haqqında hesabat təqdim edin);
- əməliyyat riskinin qrup icmalları;
- daxili tənzimləmə, bundan əlavə uyğunluq təhlilləri;
- xarici audit fəaliyyətləri.

Daxili Auditin layihəyə verilməkdə olan inteqrasiyaya uğramış zəmanəti haqqında tam bir çərçivə yarada bilmə imkanının olması üçün , ilkin olaraq müvafiq rolları və həmin zəmanət səviyyələrini başa düşməsi lazımdır. Hansı ki, bu da zəmanətin çərçivəsini əhatə edən sərhədlər daxilindəki boşluqları və ya effektivsizliyi müəyyən edib , onları təmin etmək üçün yeni imkanları müəyyənləşdirmək və yaratmaq mənasına gəlir. Misal göstərsək , əhatə dairəsinin, yəni qeyd elədiyimi çərçivənin sərhədlərinin, şəffaflığı və kənar auditorlarla daha da sıx birgə qarşılıqlı əlaqələr və yaxud da 2-ci səviyyəli zəmanətin fəaliyyətinin sərhədlərini daha da artırmaq.

Bu, qanuni bir sahədir və ölkələrin qanunları fərqli olduğu üçün çətinliklə doludur, xüsusən də "rəhbərlər" və ya səhmdar razılaşmalarının tətbiq olunmasına dair. Bəzi hüquqi səbəblərə görə Anlaşma Memorandumu adlandırıla bilər. Birgə birliyin meydana gəlməsində digər fəaliyyətlərə paralel olaraq edilir. Bir səhmdar

razılaşması üçün qısaca müzakirə edilsə də, bəzi məsələlər burada sonrakı müzakirələrin müqəddiməsi olaraq həll edilməlidir. Bir şirkət qurulduğunda və ya heç vaxt təqdim etmədiyi məqalələrdə olmayan bir çox məsələ var. Bundan əlavə, BM hökumətə və ya ictimaiyyətə lazımsız bir şəkildə açıqlanmaması üçün bir "ortaq ortaqlıqda" tək bir BM olaraq qalması seçə bilər.

3. Yuvarlanan inteqrasiya edilmiş zəmanət planı hazırlayın

Mövcud olan rolları, həmçinin, təminat mənbələrini anlamaq, üç müdafiə xətti üzrə uyğun gələn bir riskə əsaslanan inteqrasiyaya məruz qalmış güvənilir zəmanət planı hazırlanmasında köməklik göstərir. Təşkilati Daxili Audit planlanmasından fərqli olaraq mövcud olan bu planın proqram səviyyəsində özünə xas fəaliyyətinə davam edir. Bəzi təminat analizləri daha da geniş Daxili Nəzarət planlamasına daxil edilə bilər ki, ancaq əsas lazımi fayda oxşar zəmanətə aid planlaşdırma və riskə aid uyğunlaşma prinsiplərinin çevrilməsi proqramının özünə müraciət edilməsidir (Edward V.,2003).

Məhz buna, proqramdakı həyatın dövrü ərzində başlıca xüsusi riskləri planlaşdırılmış təminatın fəaliyyətinə və zəmanətin mənbəyinə uyğunlaşdırılan sadə şəkildə bir çərçivənin yolu ilə əldə etmək mümkündür. İdeal qaydada bu, proqramın ən başından baş verir və layihənin ilkin riskinin qiymətləndirməsi fəaliyyətlərindən istifadə edir. Bununla birlikdə, bu həyatın keçdiyi yollarının istənilən nöqtəsində həyata keçirilə bilər.

4. İnteqrasiya edilmiş zəmanət planını idarə etmək və davam etdirmək üçün proseslər qurun

Böyük birgə müəssisə layihələrinin risk profili daim dəyişkəndir. Risk profilinin dairəvi görünüşünün müdafiə olunması, zəmanət prosedurlarının davamlı olaraq ən iri risk sahələrinə uyğun gəlməsinin təmin edilməsinin əsas açarıdır.

Məhz bu cür modellərin daha da yaxşı tətbiq olunması təqdirində, plan səciyyəvi olaraq risk profillərinin yenilənməsini və uyğunlaşmaya məruz qalmış zəmanət fəaliyyətlərinin daha etibarlı və daha uyğun gəlməsini təmin etmək məqsədilə dövrü

(bu ya rüblük və ya altı aylıq ola bilər) əsaslara uyğun olaraq nəzərdən keçirilir. Bu baxış nöqtəsinə aşağıdakılarla nəzər salmaq:

- Yüksək səviyyəyə uyğun gələn əhatə dairəsini, həmçinin, riskin əhatə dairəsini detallı nəzərdən keçirin və ehtiyac yarandıqda düzəldin (əsas suallara daxildir: İrəli və yaxud planlaşdırılmış icmallar hal-hazırda hələ də aktuallığını qoruyurmu və qoruyursa hələ də cari risk profilinə mi əsaslanır? İlkin və ikinci səviyyəli sayılan təminat təminatçıları tərəfindən iş daha çox edilə bilərmi?)

- Əvvəlki əldə edilmiş nəticələrin izlənməsini təsdiqləyin (əsas suallara daxildir: Əvvəlcədən təmin edilmiş nəticələr detallı olaraq nəzərdən keçirilmiş və kifayət qədər izlənilmişdirmi?)

- İcmalların vaxtını layihənin təqdimatının materialları və analiz nəticələrinin müvafiq rəhbərliyi ilə uyğunlaşdırılması üçün qiymətləndirin (əsas suallara daxildir: Proqramın nəticələrindən hər hansısa birinə cavab vermək və analiz edə bilmək üçün kifayət qədər vaxt tapacaqmı və ya bunun üçün cədvəl dəyişdirilibmi?)

- Resurs mənbələrində mövcud olan müvafiq təsiri qiymətləndirin (əsas suallara daxildir: İcmallar kritik, ciddi mərhələ olması məqsədilə gözlənilən mənbələrin əldə edilə bilməyəcəyi bir məqama hədəfləniblərmi?)

- Yaranan yüksək ehtimallı riskləri və bu risklərin proqrama uyğunluğunu qiymətləndirin (əsas suallara daxildir: Zəmanət fəaliyyətləri məqsədləri üçün üzərində düşünməyə əsas verən hər hansısa ortaya çıxan risklər varmı və varsa bunları həll etmək üçün hansı və necə müdafiə xətti məntiqlidir?)

- Hər hansısa bir sinerjiyə və effektivliyə nəzər salın (misal olaraq, müvafiq analiz üçün əhatə dairəsindəki mühim proseslərə aid birlikdə daxili audit və kənar (xarici) audit seminarları).

Bu hissədə vacib nüans çevikliyə ehtiyacdır. Layihənin hədəfləri zaman keçdikcə dəyişə bilər, onların müddətləri dəyişə bilər, planlaşdırılmış prioritetlər düzəldilə bilər və hətta risk profilləri daim dəyişə bilər. Buna görə də, zəmanət fəaliyyətinin layihənin riskinin profilinə uyğun olub olmamasını davamlı olaraq nəzarət etməyə və yenidən təkrarən kalibrləşdirməyə ehtiyac yaranır. Daxili Auditin

vəzifəsinə nəzər salsaq, bu əsas risklər üzərində etibarlılığı təmin etmək və layihə ilə birgə əlaqələndirilmiş nöqtələrin uyğun, müdafiə olunub saxlanılması və mümkün olduğu miqdarda əlavə dəyər verilməsidir.

5. Müvafiq proqram təcrübəsi olan qrupu mövzu mütəxəssisləri ilə genişləndirin

Qrupda uyğun və lazımı təcrübəyə sahib olmaq xəzinə deməkdir. Ümumiyyətlə, transformasiya məruz qalmış proqramlar böyükdür və bunların birdən çox axın, çox dərin texnoloji komponentlər və mürəkkəb strukturlu təşkilati dəyişiklikləri ilə gündəmləri mövcud ola bilər. Planlaşdırmanın və nəzərdən keçirmənin fəaliyyətlərinə müvafiq təcrübənin uyğunlaşdırılması bir çox cəhətlərdə xüsusilə vacibdir və bunlar icmal qrupuna aşağıdakıların şəraitini yaradır:

- Məsələlərin, problemlərin və risklərin daha da yaxşı anlaşılmasını təmin etmək;
- Layihə komandası ilə araslarında etibarlılıq və etimad yaratmaq;
- Layihə qrupu ilə aralarında empati qurmaq;
- Oxşar layihələrdən və ya sahələrdən nəzərlər və perspektivlər gətirmək;
- Layihənin kontekstində qaldırılmış hər hansısa bir nüansın metodologiyaya uyğunluğunun nəzərdən keçirilməsinə dair vacibliyi haqqında praktik olmalıdır.

6. Hesabat çərçivəsini qəbul edin.

Ən keyfiyyətli və praktik hesabatın lazım olan formasını razılaşdırmaq məqsədilə layihə və iş ilə birlikdə işləmək məqsədə uyğundur. Bir çox layihələr çox yüksək sürətlə və yuxarı təzyiqlə şəraitində işləməyə məruz qalırlar. Bu da, çox vaxt dəyəri çox böyük 'yaxın zamanlı geribildirim' ilə birgə reallaşdırmaq mümkün olan - yəni, nəyi dəyişmək lazımdır və mümkündür? Sizi (layihəni) hansı səbəb narahat edir?

Düzgün zamanda və uyğun praktik hesabat vermək vacibdir. Layihənin müəyyən edilmiş hər hansısa problemi həll etməsi çox vacibdir və düzgün vaxtda hesabatın verilməsi bunun əsas elementi kimi sayılır.

Əlavə üstünlükləri, provaylardan da asılı olmayaraq, bütün zənnət fəaliyyətlərinin versiyasında və mümkün nəticələrində uyğunluğun əldə edilməsindən nail olunur. Bu, əldə edilmiş zənnətin nəticələrini nəzərdən keçirərkən və verilmiş tövsiyələrə qarşı irəliləməni qəbul edərkən və onları izlərkən layihə komandasına kömək etmiş olunur. Mülahizələrə aşağıdakılar daxildir:

- Bütün mövcud hesabatlar eyni səviyyədəki risk və qiymətləndirmə şkalasına uyğun olaraq qiymətləndirilibmi?
- Fəaliyyətlərinin razılaşdırılmış həlləri uğrunda vaxtlar istifadə olunmuş reyting miqyasına istinadən uyğun gəlirmi?
- Reytingin şkalası layihənin risk dərəcəsi şkalası, həmçinin, təşkilatın da risk dərəcəsi şkalası ilə uyğun gəlirsə necə gəlir?
- Hesabatlarda göstərilməli olan yeni risklər layihə risk reyestrlərinə çox xüsusi olaraq göstərilibmi?
- Təminat fəaliyyətinin nəticələri bəs digər məlumatların təminatçıları ilə qarşılıqlı bölüşdürülürmü?
- Bütün zənnət nəticələrini və razılaşdırılmış fəaliyyət qeydləri mərkəzləşdirilmiş formada idarə olunacaqmı?

İndi isə daha da detallı birgə müəssisə tərəfdən baxaq. Bu adından da anlaşıldığı kimi, ortaq bir müəssisənin mənfəət naminə ortaqlığa girməyi uyğun bilən iki və yaxud daha da çox tərəflər arasındakı bağlanmış iş müqaviləsidir. Bundan savayı olaraq, negativ nəticələrə də birlikdə məruz qalmaq və sahiblərin hədəflərinə, xüsusilə də istər strateji, istər maliyyə, istərsə dənüfuz baxımından potensial olan və əhəmiyyətli məruz qalma deməkdir.

Ola bilər ki, şirkətin mülkiyyə və ya nəzarət hüququ yüzdə 50-dən az olsun, ancaq yene də əsas şirkət real məlumatı və ya hər hansısa kiçik də olsa bir məlumatı bilib onunla bölüşməsə bu cinayət məsulliyətinə cəlb edilməyə gətirib çıxara bilər. Birgə müəssisə və yaxud törəmə müəssisələrdə mövcud olan fəaliyyətlər müvafiq sahiblərinin təsirinə məruz qalmalı olduqları çoxlu sayda hallar olmuşdur. 2015-ci ilin fevral ayına nəzər salsaq Amerika Birləşmiş Ştatlarının Qiymətli Kağızlar və

Mübadilə Komissiyası , Kenniya və Anqolladakı törəmə şirkətlərinin daha çox satışa nail olmaları üçün ABŞ dövlət məmurlarına, özəl sektorun şirkətlərinin işçilərinə və dövlət tərəfindən idarə olunan təşkilatlara, qurumlara rüşvət verildiyi iddia edildikdən sonra Goodofyear Tires & Rubbers Co.-nu on altı milyon ABŞ dolları məbləğində sanksiya verdi. Verilmiş rüşvət, 2007-2011-ci illərdəki hesabatlarında qanuni xərclər kimi qeyd edilmişdi, bu da ABŞ aid Xarici Korrupsiya Təcrübələri Qanununun pozulması deməkdir. Goodofyear-ın özü özlüyündə hesabat verməsi, həmçinin, istintaqdakı əməkdaşlığı mümkün qədər az ağır olan cərimə ilə nəticələndirə bildi.

Müştərək idarəetməsi güclü olmaması səbəbindən yaranan bəzi maliyyə mülahizələrinin , həmçinin, digər mümkün nəticələrin, məsələn, fəaliyyətə aid lisenziya, nüfuz və s. –nin birgə müəssisələrin sahiblərinə göstərə biləcəyi təsirlər olduqca yüksəkdir. Ümumi götürsək, ən ciddi təsir alan kimi korporativ nüfuzu götürmək olar. Ondan sonra artıq maliyyə,tənzimləyici və ya hüquqi məqamlara təsirlər olacaqdır.

Birgə müəssisələrin idarəetməsinin sərhədlərinin inkişaflarında və daima olaraq nəzarətdə saxlamaq üçün izlənməsində daxili auditlə yanaşı risk menecmentinin də rolu olduqca böyükdür. Belə ki, onlar rəhbərliyi dəstəkləmək üçün körpü rolunu oynayırlar. Müştərək müəssisə idarəedənlərini audit strategiyalarə və risklərin idarə prosesləri ilə, müvafiq sahib olan müfəttiş departamentləri, risk komandaları ilə birlikdə şirkət komandaları arasında yüksək koordinasiya olmuş və stratejik təbiətli düşüncə tələbi olur.

Bir anlıq dövrdə böyük birgə müəssisə quruluşları və onların əməliyyatları ilə (sahiblərinin əvəzinə onların adından şirkəti idarə edən sahibkar və ya sahibliyində olan ortaqla daxil olmaqla) , sahiblərinin effektiv şəkildə şirkətin idarəetməsi prosesini reallaşdırması çətin olacaqdır. Bu halda bir sıra prosedurlar müəyyən edib tətbiq etmək lazımdır ki, bu çətinlikləri aradan qaldırmaq mümkün olsun və heç bir problem yaşanmasın.

○ Risk İdarəetmə

Tipik olan , işləməməkdə olan mülkiyyətçi problemi, birgə müəssisələrin daxilində mövcud olan risklərin idarə edilməsinin səmərəli və effektiv olmasını təmin etməkdədir. Effektiv risk idarəçiliyinin mümkün təsir səviyyəsi, həmçinin mülkiyyət / idarəetməsi nəzarəti, əlavə olaraq sahibinin nəzarətə olan monitorinqi və risk idarəçiliyinin iştahlılığı daxil olmaqla müştərək müəssisə əlaqələrinin təbiətindən asılı olacaqdır.

İstər sahiblər, istərsə də operatorlar yanaşmasından təsirli risk və nəzarət izləmə proseslərindən biri minimum tələb yanaşmasıdır ki, bu da hansı yanaşmanın seçilməsindən asılılığı olmadan formalaşır (Sayhil U. , 2017). Müştərək müəssisələr operatorları rəsmi olan riski idarə edə bilmək üçün proqram reallaşdırması ehtimalı ola bilər ki, bu da özündə riskin analizi, riskin nəzarətinin qiymətləndirilmələri, hətta həmin nəzarətləri izlənməsini də ehtiva edir. Bu proqram ilə birlikdə minimum qəbul ediləcək tələblərə istər mülkiyyətçi, istərsə də operatorları tərəfindən müştərək müəssisələr üzərində müvafiq sahibkarlara risklərin idarə edilməsi proqramı daxilində həmin idarəetmə prosesinin müəyyən rahatlıq səviyyəsində hansı ki, bu kifayət qədər və müəyyən risk nisbətində olacaqdır ki, bu prosesin həyata keçirilməsi verilməsi daxil edilməlidir.

Riskləri idarə edən prosedurların əlavə edilməsi, rəhbərliyə idarə edilən prosedurlarını yaratmağa və birgə qurumun yeri yetirdiyi əməliyyatlarla birlikdə risklərin risklərini, həmçinin izləmə səmərəliliyini başa düşməyə şərait yaradır. Əlavə olaraq, risklərin idarə edici prosedurlarının nəzarəti və müştərək müəssisələrin mövcud olan risklərinin əlaqələndirilməsi rəhbərliyi məcbur edilmə potensialı barədə lazımi informasiyanı ötürə bilər.

Risklərin idarə edilən prosedurlarının reallaşdırılması və daima nəzarət edilməsi bir sıra məqamlardan asılı olacaqdır. Vacib və xüsusi tərəf mülkiyyət izlənməsinə effekti ərazisidir. Hüquqi və beynəlxalq maliyyə reportları üçün izlənməni aydınlaşdırmaq məqsədilə real olan vasitələr və prinsiplər tətbiq olunur (misal üçün, birgə müəssisə mülkiyyətinin 50 faizdən artığı normalda izlənməsi

göstərir); eyni anda, riskə məruz qalmış müştərək qurumlarda riskin həcmi və effekt sərhədlərinə uyğun olaraq idarə edilməlidir.

○ **Maruz qalma səviyyəsi**

Şirkətin rəhbərliyinin stratejik cəhətdən olan hədəflərinə çatma bilməsi üçün müştərək müəssisə üzrə əməliyyatların təsirdə qalma və ya məruz qalma səviyyəsinin aydınlaşdırılması müştərək müəssisələrin rəhbərliyinin idarə etməsinin vacib və kritik cəhətidir. Digər cür yanaşsaq, birgə müəssisə investisiya yatırımıdır, rəhbərliyinin “oyunda təsir gücü” mövcuddurmu, və yaxud həyata keçirilən əməliyyatlar yanlış olduğu zaman maliyyə ilə əlaqəsi olmayan sonluqlar və yaxud yatırımların məbləğindən artıq maliyyə effektləri mövcuddurmu? Potensialı olan nəticələr əgər maliyyə yatırımıyladırsa, həmin maliyyənin nəticələri məruz etməsi ilə onlar məhdudlaşır, ancaq bu müəssisələr, yəni ortaq, bir maliyyə investisiyasından artıqdırsa, maliyyə məruz qalmasından daha artığına məruz qalır ki, onlara ətraf mühit, strategiya, nüfus kimi risk təsirləri aiddir. Yüzdə 50-dən az mülkiyyət və ya nəzarət olsa belə, əsas şirkət həqiqi məlumat və ya hər hansı bir yersiz davranışı bilə-bilə bilməməsi halında məsuliyyətə cəlb edilə bilər. Birgə müəssisə və ya törəmə müəssisələrdəki fəaliyyətlər sahiblərinin təsirinə məruz qaldıqları çox sayda hal olmuşdur. 2015-ci ilin fevral ayında ABŞ Qiymətli Kağızlar və Mübadilə Komissiyası, Keniya və Anqoladakı törəmə şirkətlərinin satış əldə etmək üçün dövlət məmurlarına, özəl şirkətlərin işçilərinə və dövlətə məxsus təşkilatlara rüşvət verdiyini iddia etdikdən sonra Goodyear Tire & Rubber Co.-nu 16 milyon ABŞ dolları məbləğində cərimə etdi. Rüşvət, 2007-2011-ci illərdəki kitablarda qanuni xərclər olaraq qeyd edildi, bu ABŞ Xarici Korrupsiya Təcrübələri Qanununun pozulmasıdır. Goodyear-ın öz-özünə hesabat verməsi və istintaqdakı əməkdaşlığı daha az ağır cərimə ilə nəticələndi. 2011-ci ildə Londondakı çoxmillətli alkoqollu içkilər şirkəti Diageo, Hindistan, Cənubi Koreya və Taylanddakı iştiraklarının satış və vergi güzəştləri əldə etmək üçün xarici dövlət məmurlarına rüşvət verdikləri üçün SEC tərəfindən 16 milyon ABŞ dolları məbləğində cərimə edildi.

Zəif müştərək idarəetmə nəticəsində yaranan maliyyə mülahizələrinə əlavə olaraq, digər nəticələrin, xüsusən nüfuz və fəaliyyət lisenziyasının sahibinə daha çox təsir göstərə biləcəyini göstərir. Ümumiyyətlə, qəbul edilən ən böyük ciddi təsir hüquqi, maliyyə və tənzimləyici təsirlərdən daha çox, korporativ nüfuza təsir göstərəcəkdir (Narli Z. ,2016).

İdarə edilən şirkət strategiyasını müəyyənləşdirərkən sahibkarlar, daxili audit və monitorinq və riskin menecmenti üzrə nəzərə alınması vacib olan bir sıra xüsusi məqamlar aşağıda qeyd edilmişdir:

Risk prosesi. Səmərəli bircə riskin idarə edici prosedurları realdır mı (və daha da iri qurumi vəziyyətdə, bu periodda vacib riskin menecmenti aiddirmi)? Risk proseduru rəhbərin proseduru və yaxud ən yaxşı təcrübə ilə uyğunlaşdırılıbmı?

Risk nəzarətinin informasiyalarının var olması və yetkinliyi. Müştərək müəssisə adından təmin edilən informasiyaları əldə eədə bilmək və analiz eədə bilmək qabiliyyəti effektdən (misal olaraq, birgı müəssisə mülkiyyətçilərlə birgə aralarındakı münasibətin güclülüyündən) və ya onun içindəki nəzarət və informasiya müddələrinin yeridilməsindəndir.

İstər mülkiyyətçimn, istərsə də birgə qurumların risk müddətləri. Strategiyaya nail ola bilmək üçün tərəflərin hamısının nsibi olaraq risklərinin periodunu nəzərə almaq vacibdir mi? Risklərin idarə edilmə sərhədləri olaraq birgə müəssisə özünün uyğun səviyyəsində risklərin şüurunun, izlənmənin monitorinqini əvvəlcədən qeyd etməlidir.

Risk uyğun və aid mədəniyyət. Real olan birgə idarəetmənin proseduru içində təşkilati mədəniyyət effektiv riskin menecmentini dəstəkləyə biləcəkmı? Əsas icazə verənlər və yaxud məlumatlar yuxarıda qeyd olunan ton, birgə müəssisə ilə rəhbərlik ilə birgə arasında əlaqənin, riskin və yaxud idarəetmənin komissiyalarının yaradılması mümkündür.

Ticarətin güclü olmaması (birinə və ya birşeyə olan güvənə qarşı). Müştərək qurumlar ilə mülkiyyətçilər öz aralarında informasiyaların ötürülməsi etimada qarşı istəklərlə uyğun gələcəkmı? Birgə qurum və mülkiyyətçilərin alqı satqı

yanaşmasında güclü olmayan informasiyaları lazımı şəkildə yenidən saxlamalarını verə bilmək üçün izləmə hansılardır?

Daim olaraq nəzarətin monitorinqi və informasiyanın ötürülməsi. Müəyyən edilən strategiyalardan heç asılı olmayaraq, rəhbər tərəfindən həyata keçirilməyə çalışan nəzarət monitorinqi tam vaxtında və çox dəqiq informasiyaların ötürülməsini verə bilmək üçün yaradılmalıdır. İdeal şəkildə, izləmə bəzəyi və geriye məlumat, risk və izləmə rəhbərliyinə olan nəzarətin uğursuzluğunu (bu o deməkdir ki, geriye qalma göstəricisini) baxıb müşahidə edə bilmək yerinə yoxlanılmayacağını (bu o deməkdir ki, sıfır-da qalma məlumatları) anlaşılmasını təmin edəcəkdir.

3.2. Azərbaycan Respublikasında dünya bazarında tətbiq olunan audit metodlarının tətbiq olunması istiqamətləri

Dünyadakı bütün müəssisələr daxili audit funksiyasından fayda götürə bilsələr də, ancaq müəyyən sayda müəyyən müəssisələrdən bu funksiyanın tətbiq edilməsi tələb olunur. Bir müəssisənin bu funksiyanı yerin yetirməyə nə zaman başlamalı olduğunu aydınlaşdırmaq məqsədilə bir neçə amilə nəzər salırıq. O şirkətlərdən daxili audit departamentinin olması zərurət sayılır ki, hansılar ki maliyyə qurumlarıdır və yüksək mərhələdə tənzimlənən sahələrdə iş görürlər. Bu zaman bu müəssisələrin aktivlərinin həcmi əhəmiyyətli bir rol oynayır. NY-un Fond Birjası, müəyyən siyahı çıxarır və həmin siyahıda olan müəssisələrdən daxili audit funksiyasının həyata keçirilməsi tələb olunur, qalan digər şirkətlər əhəmiyyətli deyildir.

Tipik şəraitində, illik gəliri yuz milyon dollardan artıq olan digər sahələrə nisbətən daha da az tənzimlənən sahələrdəki (məsələn, texnologiya, istehlak malları) xırda dövlət müəssisələri Daxili Audit departamentinin mövcudluğunu yenidən dəyərləndirirlər. Bunun əksinə, özəl müəssisələr tələb də yoxdur deyər, gəlirləri beş yüz milyon dollardan artıq olmadıqca Daxili Audit haqqında fikirləşmirlər və başlamırlar belə. Bunlardan əlavə, əgər şirkət riskli profilə sahibdirsə, davamlı olaraq inkişafa ehtiyacı varsa, o zaman rəhbərlik və ya idarə heyəti daxili auditin olmasını tələb edə bilmə haqqına sahibdir (Sare D., 2019).

Uğura aparan yolun xəritəsi.

Müəyyən bir müəssisənin həcmindən və sahəsinindən asılı olmayaraq, Daxili Nəzarət (Audit) başlanmasına imkan verməyən faktorlar normalda bu şəkildə həyata keçirməyə, ehtiyac olan istedadların lazımı bacarıqlar əldə etdikdən sonra uyğun komandanın yaradılmasına, müəssisə daxilində müvafiq düzgün səs tonunun qoyulmasına və menecmentin gözlədiklərinə rəy bildirməsinə aiddir. Hədəfləri, əsas olaraq, idarə edici qrupu analiz etmək olan komandanı qiymətləndirmək və yaratmaq uzun müddət təklif edir. Beləliklə, daxili auditin müəssisələrdə yaradılması üçün 6 pilləkən vardır.

Birinci addım: Gözləmələr barədə məlumat verin və konsensus yaradın. Rəhbərlik yaratmaq və rəhbərliyin Daxili Audit funksiyası barədə aydın təsəvvürə sahib olması üçün müsahibə rəhbərliyi və təftiş komitəsinin sədri. İştirak edən bütün tərəflərin gözləntilərini dəqiqləşdirin və gözləntilərinin Daxili Audit tərəfindən məqbul şəkildə qarşılana biləcəyi barədə onlara məsləhət verin. Uğurun açarı birbaşa idarəetmə dəstəyi və real və qısa və uzunmüddətli hədəflərdir. Məqsədlər adətən audit tapşırıqlarının sayını və ölçüsünü, tamamlanacaq yoxlama növlərini, departament təhsili və rəhbərlikdən müsbət audit rəylərinin alınmasını əhatə edir. Məqsədlər sənədləşdirilməli və təftiş komissiyası tərəfindən təsdiqlənməlidir (Winsor K.,2017).

İkinci addım: Şirkət sənayesinə və ölçüsünə əsasən müqayisə aparın. Güclü bir qaynaq, IIA'nin GAIN anketidir. Daxili Audit şöbəsinin ölçüsü, audit həcmi və bacarıq dəsti ilə bağlı ətraflı məlumat verir.

Üçüncü addım: Daxili Audit nizamnaməsi yaradın. Nizamnamə şöbənin səlahiyyətlərini, rəhbərlikdən müstəqilliyini, hesabat quruluşunu və şirkət qeydlərinə və məlumatlarına giriş imkanlarını müəyyənləşdirir. Bölmənin görmə qabiliyyətini müəyyənləşdirmək üçün bir bina daşıdır. Rəhbərliklə hazırlanmalı və təftiş komissiyası tərəfindən təsdiqlənməlidir.

Dördüncü addım: Daxili Audit icra metodologiyası yaradın. Audit metodologiyası layihə mərhələlərini, təqdim olunan məqamları, rabitə protokollarını, hesabat formatlarını, iş sənədlərinin hazırlanmasını və təqib prosedurlarını əhatə etməlidir. Metodologiya rəhbərlik, proses sahibləri və Daxili Audit qrupu ilə effektiv ünsiyyəti təşviq edir; Daxili Audit istifadəçilərinə keyfiyyət standartlarına cavab verildiyi barədə məlumat təmin edir.

Addım Beş: Hərtərəfli risk qiymətləndirməsini həyata keçirin. Bir şirkətin risk faktorlarını qiymətləndirmək və prioritetləşdirmək üçün standart bir metodologiyadan istifadə edərək bir risk qiymətləndirməsi vacibdir. İllik audit planı, risk qiymətləndirməsinin nəticələrinə əsasən hazırlanacaqdır. Daxili Audit qrupunun

nəyə nail ola biləcəyi müəyyən edilmiş risklərdən, Daxili Auditin mənbələrindən və işçilərin sayından asılı olacaqdır. Plan şirkətin kritik sahələrinə yönəldilməlidir.

Altıncı addım: Zərurət olan təcrübəni dəyərkəndirin. Daxili Auditin icra etdiyi işlərin sərhədləri çox geniş olması səbəbi ilə o özündə maliyyə-mühasibat hesabatlarından başlamış informasiya texnologiyalarının problemlərinə qədər bir sıra fərqli sahələri özündə birləşdirdiyindən onun istedad , bacarıq dəsti də fərqli olmalıdır. Beş və ya daha da az auditorlardan ibarət kiçik daxili audit departamenti iş sahəsinin tamamını idarə edə bilməsi çətin ola bilər. Lakin, müxtəlif yönümlü təlimlər və ya inkişafı bağlı planların yaradılması müəssisənin uğurunun yaranmasına şərait yaratmaq üçün səmərəli audit həyata keçirilməsinə təşviq edir (Sare D., 2019).

➤ **İşin başa düşülməsi və təhlili**

Daxili Audit Departamenti qrupun işini hərtərəfli başa düşmək və işin həyata keçirmək məqsədilə bütün korporativ əməliyyatlara, kommentlərə, sistemlərə, əmlakla ,hətta, işçilərə məhdudiyətsiz giriş imkanı verir.

Daxili audit funksiyasının müstəqilliyini qorumaq üçün IAD Qrup rəhbəri birbaşa Audit Komitəsinə audit məsələləri üzrə və inzibati məsələlər üzrə İcra başçısına hesabat verir və birbaşa Sədr və digər İdarə Heyəti üzvləri ilə əlaqə qurmaq səlahiyyətinə malikdir.

➤ **Risk sahələrinin müəyyənləşdirilməsi**

Üç illik audit planının hazırlanması komandanın fəaliyyətlərinin hamısının sistemli formada əhatə edilməsini təmin etmək məqsədi güdür. Hazırlanana plan, müəyyən il ərzində istifadə olunan yeni servislər və əməliyyatlar və yaxud təşkilati səviyyədə olan dəyişiklikləri göstərə bilmək üçün daimi olaraq nəzərdən keçirilir və düzəlişlər edilib hazırlanır.

Daxili Audit Departamenti riski əsas götürən bir yanaşma tətbiq edərək, hər maliyyə ilində təsdiq edilmiş üç illik plana uyğun olaraq daxili audit fəaliyyətlərinin planını hazırlayır.

Müxtəlif finans, informasiya texnologiyaları, iş və yaxud funksional əməliyyatların azad analizləri olduqca yükəsk riskə sahib sahələrə yönüldülmüş əsaslarla aparılır. Daimi olmayan icmallar, müəssisənin menecmenti və audit komissiyası tərəfindən təyin olunmuş sahələr üzrə aparılır.

➤ **Prosesin analizi və nəzarətin dəyərləndirilməsi**

Auditin proseslərinin dokumentlərinin aydınlaşdırılması, məşhur informasiyalarının analizi və əsas vəsaitlərinin yoxlanılması daxildir.

İnformasiyaların tamlığını, təhlükəsiz olmasını, həmçinin informasiya texnologiyalarının izlənməsinin effektiv olub olmamasını nəzarət etmək üçün ciddi applikasiyalar tərəfindən hazırlanmış ticarət informasiyaları üstündə sual testlərinin həyata keçirilməsi də daxil edilməklə kompüter ehtiyacı auditor metodologiyaları audit hədəfləri üçün istifadə olunmaqdadır (Sare D., 2019).

➤ **Əldə edilmiş nəticələr barədə hesabat vermək və izləmə tədbirlərinə nəzarət**

Daxili audit tərəfindən əldə edilmiş nəticələr tərəfindən hazırlanmış hesabatları uyğun departament və müdirlərinə aşkarlanmış çatışmamazlıqlar və həmin çatışmamazlıqları necə və hansı yolla aradan qaldırmaq olar üçün tövsiyələr verməklə birlikdə təqdim edilir.

Daxili Audit Komandası tərəfindən rübdə bircə dəfə olsun Audit Komitəsinə fəaliyyətləri barədə hesabat hazırlayıb təqdim edir. Çünki, daxildə nəzarətin zəif cəhətləri aşkarlandıqda onların vaxtında məlumat verilməsi məqsədə uyğundur. Məlumat verilən tərəflərə rəhbərlik, təftiş komandası, əgər zərurət varsa o zaman İdarə Heyəti aiddir.

Aşlar edilmiş çatışmamazlıqların aradan qaldırılması məqsədilə həyata keçirilən tədbirlər və onların təsiri daim olara daxili audit komandası tərəfindən nəzarət edilir və nəticələr bu həyata keçirilən tədbirlər barəsində adekvat yanaşmanın qorunub saxlanması məqsədilə Audit Komandasına xəbərdar edilir.

Daxili nəzarətlə bağlı hesabatlarına daxili audit fəaliyyəti həyata keçirildikdən sonra ortaya çıxarılmış çatışmamazlıqlar haqqında məlumat və o çatışmamazlıqları

aradan qaldırmaq üçün tövdiyyələri daxil edərək uyğun olan departament və müdirlərinə təqdim edir.

Dünya iqtisadiyyatına və beynəlxalq təcrübəyə uğurla inteqrasiyası davam edən Azərbaycan Respublikasında ilk dəfə daxili auditin yaradılması Prezidentimizin təşəbbüsü ilə həyata keçirilmişdir. Belə ki, Prezidentimiz cənab İlham Əliyev 22 may 2007-ci ildə təşəbbüs göstərərək “Daxili audit haqqında” qanun qəbul etdi. Bu da öz növbəsində ölkə sərhədləri daxilində fəaliyyətini davam etdirən, daxili audite ehtiyacı olan müəssisələrdə daxili auditin yaradılması və aparılmasının əsasını qoymuş oldu. Digər müəssisələr isə könüllülük prinsiplərindən istifadə edərək bu Qanunu öz müəssisələrində tətbiq edə bilirlər.

Əgər Amerika Birləşmiş Ştatlarına və ya Qərbi Avropaya nəzər salsaq, görürük ki, onların inkişaf etmiş ölkələrində xətəxanalarda, dövlət bələdiyyələrində, sənaye əlaqəli idarələrində, müəssisələrdə, hətta, təşkilatlarda və s. qurumlarda daxili audit fəaliyyəti həmin yerlərdə işləyən auditorlar vasitəsilə reallaşdırılır. Digər ölkələrə nəzərən sənayeyə görə daha da inkişaf etmiş ABŞ və Böyük Britaniyaya nəzər salınsa daxili audit üçün institutların yaradılması görünür ki, bu hal isə olduqca təqdirə layiq bir haldır. Yuxarıda qeyd etdiyimiz ölkələrdə dövlətin həyata keçirdiyi auditdən özəl sektorun həyata keçirdiyi audit arasında olduqca incə sərhəd vardır. Bunu belə izah edək, dövlət auditini həyata keçirən auditorların iş yeri ABŞ-da aparıcı büdcə-təftiş qurumudur və bu qurum ABŞ konqresinin daxilindəki orqan kimi nəzərə alınır və maliyyə hesabatı, mühasibat, auditor tərəfindən yoxlanma və s. bu cür sahələrdə müxtəlif tədqiqat işlərinin təşkilində rol oynayırlar. Aparıcı Büdcə-təftiş qurumu şöbələrdə, agentliklərdə, federallıq təşkil edən dövlət proqramlarında ABŞ konqresi tərəfindən müəyyən olunmuş qanunlara riayət olunmasının və iqtisadiyyat cəhətdən proqramların yerinə yetirilməsinin şansının audit tərəfindən yoxlanması aparılır. Bu qurum tərəfindən həyata keçirilmiş Audit yoxlamalarının sonda yekun hesabatı Amerika Birləşmiş Ştatlarının Konqresinə təhvil verilir. Bundan savayı, bir sıra hökumətə bağlı agentliklər vardır ki, onlar şirkət daxilində özləri öz auditorlarını və yaxud inspektorlarını saxlayırlar.

Həmçinin, yerli hakimiyyət orqanlarında da daxili audit departamenti mövcuddur. Məsələn, federal tərkibli qurumların bunlara Müdafiə, Daxili Resurslar, Əmək Nazirlikləri daxildir ki, bir sıra maliyyə, tibb, təhsil sahəsi üzrə agentliklərin, həmçinin, vergi, şəhər dairələrinin özlərində daxil auditorlar daxil auditin həyata keçirilməsi mövcuddurlar. Bu şəxslər ABŞ Aparıcı Bütçə- Təftiş qurumunun qəbul etdiyi standartları da başlıca tələb kimi nəzərə almaqla, yoxladıkları qurumun, agentliyin də öz daxili standartlarını nəzərə alaraq daxili audit yoxlamasını həyata keçirəcəklər (Sael K., 2012).

Daxili Auditin müəssisələrin fəaliyyətində vacib rol oynadığını əsas götürərək, Azərbaycan Respublikasında yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi qanun qəbul olunmuşdur. Bu qanun daxili auditorun hüquq və öhdəliklərini, auditin özünü fəaliyyətini işlərini müəyyən edir. Bununla yanaşı, Mülki Məcəlləyə əsasən görürük ki, bircə müəssisələrin fəaliyyəti mütləq şəkildə il ərzində bircə dəfə müstəqil xarici (kənar) auditor tərəfindən kənar audit aparılmalıdır. Bu haqqda daha detallı "İnvestisiyaların qorunması haqında " Azərbaycan Respublikasının Qanununda görə bilərik. Bunu da əlavə etmək lazımdır ki, bizgə müəssisələr üçün bu qanun o zaman qüvvədədir ki, həmin müəssisə maliyyə bazarı iştirakçısıdır və il ərzində olan dövrüyyəsi üç milyon manatdan artıq məbləği təşkil edir. Əks halda, zərurət yoxdur. Bu sahibkarın öz könüllülük prinsipinə əsaslanır. Əgər o düşünürsə lazımdır bilmək şirkətin maliyyə vəziyyətini, o zaman kənar audit ilə müqavilə bağlayır və audit etdirir.

Bircə müəssisələr də digər müəssisələr kimi kənar auditini həyata keçirəcək şirkəti tender vasitəsilə seçirlər. Daha sonra tərəflər arasında müqavilə bağlanılır və qabaqcadan razılaşdırılmış dövr ərzində şirkət kənar auditorlar tərəfindən audit olunmağa başlayır. Bu zaman, bircə müəssisə xarici auditorlara lazım olacaq bütün məlumatları təmin etməkdə məsuliyyət daşıyır. Həmçinin, xarici auditorların istənilən sahə üzrə sualı yaranarsa, rəhbərlik onlara bu cavabları təmin etməkdə də məsuliyyətlidir.

Xarici auditor şirkətləri bəzən konsultinq xidmətləri ilə də birgə müəssisələr təmin edirlər. Məsələn, ARDNŞ daxili audit siyasətini kənar audit şirkəti olan “Pricewaterhouse Coopers” hazırlayıb təqdim etmişdir. Bu siyasətin adı “ Daxili auditin metodologiyası” gedir və bunun əsasında şirkət daxili auditin funksiyalarını, əsaslarını, məzmununu aydınlaşdırmış oldu.

Son zamanlar, Dünyada hər bir peşə sahibinin özünü inkişaf etdirə bilməsi və ya daha da peşəkar ola bilməsi üçün az qala hər bir sahə üzrə beynəlxalq sertifikatlar mövcuddur. Məsələn, mühasib və ya xüsusi ilə də kənar audit olmaq istəyən və yaxud artıq çalışan şəxslər ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) – İmtiyazlı Sertifikatlaşmış Mühaşiblərin Assosiasiyasına üzv olmaq üçün çalışırlar. Buna nail ola bilmək üçün 13 imtahan verməli, bəzi təlimlərdən keçməli və 3 il iş təcrübəsini tamamlamaq lazımdır. Bundan sonra assosiasiyaya üzv olmaya haqq qazanırsan. Eyni ilə də daxili auditor olduğunuz zaman, həm işini düzgün, həm də peşəkar səviyyədə beynəlxalq normalara uyğun şəkildə görmək istəyirsinizsə CIA (Certified Internal Auditor) – Peşəkar Daxili Auditor sertifikatını əldə etməlisiniz. Bu sertifikat da 3 mərhələli olur. Bu sertifikatlara yiyələndikdə, siz daxili audit biliklərinə dərinlən yiyələnirsiniz. Bu da şirkətin daixlində çalışan daxili auditorların öz biliklərindən istifadə edərək, daha da yaxşı fəaliyyət göstərmələri ilə sonlanır. Bu da öz növbəsində şirkətin fəaliyyətlərinin səmərəliliyini və effektivini artırılması ilə nəticələnir.

Rusiya auditini revizyon texnologiyalarına əsaslanır hansı ki, uyğunluq auditinə daha çox uyğun gəlir. Yəni ki, müəssisə mühasibat və maliyyə standartlarının test edilməsi, materiallıq səviyyəsinin inkar edilməsi və s.

Rusiya auditinin əgər global sistemə və ya mühitə ineqrasiya etsək , 2 mərhələ üzrə ayırmış olacağıq:

Birinci mərhələ , beynəlxalq təşkilat və qurumlardan texniki dəstəyin əldə edilməsi uyğundur ki, bu da 2001-ci ildən 2006-cı ilə qədər olan periodu əhatə edir.

İkinci mərhələyə nəzər salsaq, beynəlxalq təcrübəyə uyğun olaraq, 2017-ci ildə qəbul edilib elan edilmiş beynəlxalq səviyyədə olan qaydaların daxili auditə cəlb olunması ilə əlaqəlidir.

2016-ci ildə daxili auditin Rusiyadakı gələcəyini müəyyən etmək məqsədi ilə, qanun qəbul olundu.

Bu qanun Rusiyadakı daxili auditin daha da inkişaf etdirilməsi, müəyyən məqsədlər, hədəflər qoyulması, effektivliyin artırılması məqsədilə qəbul olunmuşdur.

Beləliklə, Azərbaycan Respublikasının müəssisə və qurumlarında həyata keçirilən daxili auditin səviyyəsinin Dünya ölkələrində aparılan auditin səviyyəsi ilə uyğunluq təşkil etdiyi qənaətinə gəlmək mümkündür. Belə ki, hər birimiz hal-hazırdakı dövrdə beynəlxalq təcrübəni əsas götürürürük, onların əsasında yaranmış istər mühasibat standartları, istərsə də audit standartlarını daxili auditə mümkün olduğu qədər tətbiqinə fikir veririk, effektivliyi artırmaq məqsədilə hər bir əməliyyatı dərindən mənimsəyir, çatışmamazlıqlar üzrə təkliflər irəli sürürük.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Müstəqillik əldə etdikdən sonra Azərbaycan Respublikasının demokratik şəkildə inkişaf yoluna ilk addımlarını atması, ölkə iqtisadiyyatı sərhədlərində bazar əlaqələrinin formalaşmağa başlamasının, sahibkarlıqla bağlı fəaliyyətlərin genişləndirilməsinin və bunlar kimi digər iqtisadi dəyişiklərin yaranmasının və daim inkişaf etdirilərək çoxalmasının müəssisələrə həm kənardan, həm daxildən nəzarətin müasir tələblər əsasında formalaşdırılması və inkişaf etdirilməsi zərurətini yaranmasının təməlini qoymuş oldu. Beynəlxalq təcrübədə bu nəzarətin ən geniş yayılmış formasını audit kimi nəzərə almaq olar. Respublikamızda auditlə əlaqəli sistemin formalaşması və nəzarətdə saxlanması “Auditor xidməti haqqında” AR qanununu ilə əlaqələnmişdir. Belə ki, bu qanunun yaranması ilə auditin təşkilinə yeni bir dövr, şəffaflıq gətirilərək, müəssisələrə olan güvəni artırılmış, bununla da iqtisadiyyatın inkişafında kiçik də olsa rol oynanmışdır. Birgə müəssisələrdə auditin təşkilinin xüsusiyyətləri barədə məlumatı isə həm Mülki Məcəllə, həm də “İnvestisiyalar haqqında qanun” əsasında əldə edə bilərik.

Audit strukturunun bir forması kimi, daxili audit beynəlxalq təcrübələrə əsaslanan müasir nəzarət forması və idarələrin aktiblərinin, uçot kitab məsələlərinin yoxlanması qorunması, informasiyaların bütövlüyü, əməliyyatların düzgünlüyü, idarə edici sistemlərin səmərəliliyi, maliyyə hesabatlarının düzgün zamanda təqdim edilməsi, daxildə həyata keçirilən əməliyyatların effektiv tətbiq edilməsi və s. kimi fəaliyyətlərin nəzarət formasıdır. İstər dövlət, istərsə də özəl sektorda daxili auditorlar fəalyyət göstərə bilər.

Əgər təsərrüfat subyektləri müəssisələrində daxili audit tətbiq edərlərsə, bu müəssisənin idarəetməsinə böyük diqqət verəcəkdir ki, o da öz növbəsində qanunlarının pozulması hallarının qarşısı alınması, effektivliyin çoxaldılması, qənaət olunma, riskin təkmilləşdirilmiş üsulları, maliyyə-mühasibat hesabatlarının etibarlılığı kimi müsbət təsirləyə nəticələnir.

Mühasibat nəzarətinin daha da təkmilləşdirilə bildirilməsi üçün beynəlxalq səviyyədə istifadə olunan standartlardan istifadə olunur. Bu maliyyə hesabatlarının

düzgün çap olunmasına səbəb olur ki, bu da müəssisənin fəaliyyətlərinə daha da daxili audit olmasının zəruriliyini yaradır. Müəssisənin (istər birgə, istərsə də digər quruluşlu müəssisələrin) daxili audit fəaliyyətinin genişləndirilməsi məqsədi ilə bir sıra tədbirlər görərək bunaa nail olmaq olar. Bu genişləndirilmə məqsədli inkişaf istiqamətlərinə aşağıdakılar daxildir:

1. Mühasibat uçotunun düzgün qurulması. Beynəlxalq təcrübə nəzərə alınaraq, mühasibat və maliyyə hesabatlarının MHBS əsasında formalaşdırılması, dolayı yolla da olsa daxili auditinin təkmilləşməsinə səbəb olacaqdır. Belə ki, düzgün şəkildə standartta uyğun olaraq göstərilmək üçün, sənədləşmə, razılaşma, fəaliyyətlərə xüsusi diqqət yetiriləcəkdir.
2. Daxili auditorların audit planının hazırlanmasına daha çox vaxt sərf etməsi. Audit planı audit fəaliyyətinin əsasını təşkil edir. Hazırlama zamanı daxili auditorlar prosesin necə və nə cür getdiyini dərindən mənimsəyir buna görə də artıq nəzarət zamanı hər hansısa çatışmamazlığını müəyyən edə bilməsi ehtimalı yüksəlir. Çünki, potensial risklər müəyyənləşir və düzgün audit yanaşması tətbiq olunur.
3. Kənardan müstəqil auditor təyin olunma. Belə ki, daxildə olan işçidən daxili auditor formalaşsa, onun üzərində yaxın olan adam üzrə güzəştə gedə bilmə potensialı və yaxud riski vardır. Lakin, kənardan müstəqil, şirkətdə heç bir kəslə əlaqəsi olmayan adama kiməsə güzəştə getmək maraqlandırmayacaq. Bu da öz növbəsində, şəffaflığın artırılmasına səbəb olacaq.
4. Kiber təhlükəsizlik barədə tədbirlərin artırılması. Bilindiyi üzrə, kiber təhlükəsizlik şirkətdən kənar şəxslər tərəfindən texnika yoluyla fırıldaqçılıq halının baş verməsidir. Bu barədə bütün şirkətin işçilərinə məlumat vermək ki, hər gələn linkli mailləri, şübhəli mailləri açmasınlar. Kompüterlərdə xüsusi qoruma sistemləri istifadə etmək.
5. Analitikanın artırılması. Analitik qabiliyyətlər , demək olar ki, müəssisələrin hər bir sahəsində əlverişli şəkildə istifadə etmək olar.

Analitika hədəfə, effektivliyə, səmərəli yoxlmalara gətirib  ixara bilən bir vasitədir.

Yuxarıda qeyd olunan təkliflər vaxt alan, heç də asan olmayan təkliflərdən ibarət olsa da, respublikamızda mövcud olan  raitl r bu təkliflərin həyata keçirilməsinin imkansız olmasını göstərmir. Bu təklifləri t binq edərək daxili aduitin birgə m  ssil rd  inkişafına nailolmaq günümüzün tələblərindən biridir.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

Azərbaycan dilində

1. Abbasov İ.M. (2007), “Audit” dərslik, “Bakı Biznes Universiteti nəşriyyatı”, Bakı, 530 səh.
2. Abbasov İ.M. (2000), “Auditin nəzəri və praktiki problemləri” monoqrafiya, “Bakı Biznes Universiteti nəşriyyatı”, Bakı, 155 səh.
3. Bayramov Q. (2004), “Azərbaycanın milli audit standartları”, Bakı, 338 səh.
4. Bəyalı A., Novruzov N., İbrahimov E. (2009), “Müəssisələrin maliyyəsi”, Bakı, 339 səh.
5. Bulut C., Süleymanov E., “Dövlət Maliyyəsi” (2011), “Qafqaz universiteti” nəşri, Bakı, 108 səh.
6. Əlirzayev Ə.Q. (2013), “Azərbaycan iqtisadi inkişafının konsepsiyası və proqramı”, “Odlar Yurdu” nəşriyyatı, Bakı, 104 səh.
7. Qurbanov B.Ş. (2017), “Azərbaycan Respublikasında qeyri-dövlət maliyyə nəzarətinin təkmilləşdirilməsinin bəzi məsələləri.” “Strateji islahatlar: qabaqlayıcı vergi siyasəti” Beynəlxalq Elmi-praktiki konfransın materialları, Bakı, 12 oktyabr 2017, 0,4 ç.v
8. Meybullayev M. X. (2012), “İqtisadi təlimlər tarixi”, “Nurlan”, Bakı, 425 səh.
9. Məmmədov S.M. (2012), “İnflyasiya və maliyyə bazarı” (monoqrafiya), Bakı, “Elm”- 204 səh.
10. Mirtəlov R.Ə (2015), “Dövlət maliyyə nəzarəti və onun təkmilləşdirilməsi” mövzusunda dissertasiya işi. Bakı, 286 səh.
11. Namazova C.B., Kazımov R.N. (2012), “Praktiki audit” dərslik, Bakı, 272 səh.
12. Novruzov V.T., Gülməmmədov S., Seyidəliyeva A. (2012), “Daxili audit: Reallıqlar və Perspektivlər”, Bakı, 90 səh.

13. Osman Nuri Aras, Elçin Süleymanov (2010) , “Azərbaycan iqtisadiyyatı”, “ŞərqQərb” Mətbəəsi, Bakı, 316 səh.
14. Rzayev Q.R.(2006), “Mühasibat uçotu və audit” dərslik, Bakı, “Təhsil”, 392 səh.
15. Sadıqov K.F. (2012), “Milli iqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsinin konseptual əsasları” , “Azər nəşr”, Bakı, 72 səh.
16. Səbzəliyev S.M, Hacıyev R.Ş. (2003) “Auditin əsasları”, “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı, Bakı, 500 səh.
17. Şəkərəliyev A. (2009), “Dövlətin iqtisadi siyasəti: reallıqlar və perspektivlər”(monoqrafiya), “İqtisad Universiteti” , Bakı, 415 səh.
18. Vəliyev A.C. (2012), “Korporativ mülkiyyətin müasir auditı”, “Bakı Biznes Universiteti “ nəşriyyatı, Bakı, 290 səh.
19. Zeynalov V.Z. (2010), “Maliyyə”. Dərs vəsaiti, “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı, Bakı, 361 səh.

İngilis dilində

1. Miller M. (2020), “Audit and Assurance”, London, 667 pages.
2. Miller M. (2020), “Advanced Audit and Assurance”, London, 734 pages.
3. Miller M. (2020), “Strategiv Business Leader”, London, 635 pages.

Rus dilində

1. Дьяконова, О. С. (2014), Внутренний аудит / О. С. Дьяконова, Т. М. Рогоуленко. - М. : КноРус - 181 стр.
2. Жуков В.Н. (2016) Система внутреннего финансового контроля в корпорациях: содержание и инструменты моделирования: монография. М.: ИНФРА-М, 212 стр.

3. Мельник М. В. (2014) Развитие внутреннего финансового контроля и аудита в коммерческих организациях // Казанский экономический вестник. № 6 (14),89–98 стр.
4. Пансков В.Г. (2008) “О некоторых вопросах государственного финансового контроля в стране”. Финансы 456 стр.
5. Петров А.Ю. (2010) Государственный финансовый контроль // Финансы 234 стр.
6. Под ред. Л.А.Дробозиной (2000). “Финансы”. Учебник. Москва 333 стр.
7. В. К. Сусин, В. П. Шегурова, О. В. Шибилева. (2010) “Контроль и ревизия: учеб. Пособие” Саранск 324 стр.
8. Соколов. Я. В., Тереньтева. (2010) Т.О. “Бухгалтерский учет и аудит”. Москва
9. Шеремет А.Д., Суйц В.П. (2006) “Аудит”. Москва

İnternet resursları

1. www.maliyye.gov.az - Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi
2. www.audit.gov.az - Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası
3. www.sai.gov.az – Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası
4. www.e-qanun.az - Azərbaycanın Respublikasının Mülki Məcəlləsi
5. www.taxes.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi

Cədvəllərin siyahısı

Cədvəl 1: Beynəlxalq təcrübə əsasında altı təklif.....	57
---	----

Şəkillərin siyahısı

Şəkil 1: Azərbaycanda mövcud olan birgə müəssisələrin bir hissəsi.....	52
---	----

Şəkil 2: Azfen BM-nin Qısamüddətli aktivləri.....	52
--	----

Şəkil 2: Azfen BM-nin Uzunmüddətli aktivləri	54
---	----

Qrafiklərin siyahısı

Qrafik 1: Azfen BM-nin qısamüddətli aktivlərin 2019 və 2018 üzrə müqayisəsi....	53
--	----

Qrafik 2: Azfen BM-nin uzunmüddətli aktivlərin 2019 və 2018 üzrə müqayisəsi..	54
--	----