

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

**“KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ
AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİ İSTİQAMƏTLƏRİ”
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Mustafazadə Nigar Natiq qızı

BAKİ – 2022

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

BMDM-in direktoru

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

_____ **imza**

“ _____ ” _____ **2022-ci il**

“KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ
AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİ İSTİQAMƏTLƏRİ”

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 060402-Mühasibat uçotu və audit

İxtisaslaşma: Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit

Qrup: 426

Magistrant:

Mustafazadə Nigar Natiq qızı
_____ **imza**

Elmi rəhbər:

i.e.n., dos. Hacıyev Hafis Əhməd oğlu
_____ **imza**

Program rəhbəri:

i.ü.f.d. Vəliyev Cəbrayıl Xəlil oğlu
_____ **imza**

Kafedra müdiri:

i.e.d., prof. Kəlbiyev Yaşar Atakişi oğlu
_____ **imza**

BAKİ – 2022

Elm andı

Mən, Mustafazadə Nigar Natiq qızı and içirəm ki, “Koronavirus (COVID-19) pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkili istiqamətləri” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİ İSTİQAMƏTLƏRİ

XÜLASƏ

Tədqiqatın aktuallığı: COVID-19-un yaratdığı yaratdığı məhdudiyətli şərait ilə bağlı auditorlar artıq yoxlanılan təşkilata, hətta öz ofislərinə belə getmədən məsafədən nəzarəti həyata keçirməyə məcbur qalmışdılar. Bu da daxili auditin nəzarət proseslərinin mahiyyətini, funksiyalarını dəyişir və bu dəyişikliklər onların fəaliyyətinin faydalılığını artırır və müəssisəyə çətin vəziyyətdən uğurla çıxmağa kömək edə bilər. Bunları nəzərə alaraq “Koronavirus pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyəti təşkilinin araşdırılması mövzusunun aktuallığını təşkil edir.

Tədqiqatın məqsədi: Tədqiqatın məqsədi koronavirus (COVID-19) pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkili istiqamətlərinin tədqiqidir.

İstifadə olunmuş tədqiqat metodları: Bu elmi-tədqiqat işi qruplaşdırma və ümumiləşdirmə, müqayisə və seçmə, təsvir, induksiya, təhlil, analiz və s. elmi-tədqiqat metodlarından istifadə edilərək araşdırılmışdır.

Tədqiqatın informasiya bazası: Bu bazanı xarici və yerli alimlərin elmi işləri, pandemiyanın daxili auditə təsiri ilə bağlı aparılan sorğu, ən yeni elmi jurnallar və nəşrləri və digər tədqiqat işləri təşkil edir.

Tədqiqatın məhdudiyətləri: Dünyanın xəstəlik səbəbilə belə böhranla heç vaxt üzləşmədiyini nəzərə alsaq, audit fəaliyyətinin təşkili ilə aparılan tədqiqatların nəticələri və verilən proqnozlar tam dəqiq olmaya bilər.

Tədqiqatın elmi yeniliyi və praktiki nəticələri: Magistr dissertasiyasında koronavirus pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin müasir vəziyyəti və perspektivlərini tədqiq edilmiş, bu şəraitdə auditin qarşılaşdığı problemlər üzə çıxarılmış və bu problemlərin həllində beynəlxalq praktikada artıq istifadə olunan yollar şərh edilmişdir.

Nəticələrin istifadə olunma biləcəyi sahələr: Tədqiqatın aparılması zamanı əldə edilmiş nəticələri, bu dövrdə şirkətlərin üzləşdiyi problemlərin həlli yollarına dair verilən təkliflərdən müəssisələrdə pandemiya şəraitində effektiv auditin həyata keçirilməsi zamanı yaranan problemlərin həllində istifadə olunma bilər.

Açar sözlər: koronavirus, pandemiya, daxili, audit

ORGANIZATIONAL DIRECTIONS OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES DURING CORONAVIRUS (COVID-19) PANDEMIC

SUMMARY

The actuality of the subject: Due to the limited conditions created by COVID-19, auditors were forced to conduct remote monitoring without going to the audited organization, or even to offices. It changes the nature and functions of internal audit control processes can increase the usefulness of their activities and help company to successfully overcome situations.

Purpose and tasks of the research: Purpose of the study is to investigate the organization of internal audit activities during the coronavirus pandemic.

Used research methods: Research work includes grouping, comparison and selection, description, induction, analysis, etc. research methods.

The information base of the research: This database include scientific works of foreign and local scientists, surveys on the impact of the pandemic on internal audit, the latest scientific journals and publications etc.

Restrictions of research: Given that the world has never faced such a crisis due to disease, the results of research conducted with organization of audit activities and the forecasts may not be completely accurate.

The novelty and practical results of investigation: Research examines the current state and prospects of the internal audit activity during the coronavirus pandemic, identifies the problems faced by the audit and comments on the ways already used in international practice to solve these problems.

Scientific-practical significance of results: The results obtained during the research, suggestions on how to solve the problems faced by companies during this period can be used to solve problems that arise during the implementation of effective internal control in enterprises in a pandemic.

Keywords: coronavirus, pandemic, internal, audit

İXTİSARLAR VƏ İŞARƏLƏR

ACCA	Sertifikatlı Mühasiblər Assosiasiyası
AICPA	Amerika Sertifikatlı Peşəkar Mühasiblər İnstitutu
CAE	Baş Audit Meneceri
CPA	Sertifikatlı Peşəkar Mühasib
ICAP	Pakistanın Sertifikatlı Mühasiblər İnstitutu
IIA	Daxili Auditorlar İnstitutu
EY	Ernst&Young
GAAS	Ümumi Audit Standartları
PEMPAL	Dövlət Xərcləri İdarəsi Qarşılıqlı Öyrənmə şəbəkəsi

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ	8
I FƏSİL. KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİNİN NƏZƏRİ ƏSASLARI ...	11
1.1. Daxili auditin mahiyyəti və pandemiya şəraitində idarəetmə sistemində onun rolu	11
1.2. Pandemiya şəraitində daxili auditin məqsədi, vəzifələri və funksiyaları.....	18
1.3. Pandemiya dövründə daxili auditorların fəaliyyətində yeni aspektlər.....	25
II FƏSİL. KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİNİN MÜASİR SƏVİYYƏSİNİN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ	32
2.1. Daxili auditin informasiya təminatının təhlili.....	32
2.2. Daxili auditin aparılması mərhələləri və nəticələrinin sənədləşdirilməsi.....	39
2.3. Daxili auditin aparılması üsulları və koronavirus pandemiyasının	48
onlara təsiri	48
III FƏSİL. KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİNDƏ YENİ ÇAĞIRIŞLAR ...	53
3.1. Daxili auditin planlanması və auditin aparılmasına yanaşmaya yenidən baxılması.....	53
3.2. Daxili audit üçün təqdim edilmiş sübutların yetərliliyinin və münasibliyinin qiymətləndirilməsi.....	59
3.3. Məsafədən fəaliyyət zamanı daxili auditin nəticələrinin keyfiyyətinin qorunması	63
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR	69
İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SIYAHISI	71
Sxemlərin Siyahısı.....	75
Cədvəllərin Siyahısı	75
Diagramların Siyahısı.....	75

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı: Bu gün dünya çox ciddi vəziyyətlə üzləşib. Bu bəşəriyyətin üzləşdiyi ən böyük epidemiya təhlükəsi olmasa da, baş verənləri əhəmiyyətsiz hesab etmək olmaz. Hələlik heç kim pandemiyanın nə qədər sürəcəyini və zərərin nə qədər olacağını bilmir. Amma tamamilə aydındır ki, bütün təşkilatlar epidemiyanın öz fəaliyyətlərinə, məqsədlərinə və planlarına təsirini artıq hiss ediblər.

Hər bir şirkət fəaliyyət zamanı gec və ya tez vergi cərimələri, resursların mənimsənilməsi və ya işçilərin dələduzluğu kimi problemlərlə üzləşir. Bir qayda olaraq, rəhbərlik bu haqda həmin an xəbər tutmur. Vəsaitlərin sızdığını görəndə lazımı məlumatların olmaması səbəbindən həmişə tez reaksiya verə bilmir. Bu cür riskləri vaxtında müəyyən etmək və qarşısını almaq daxili auditin vəzifəsidir.

COVID-19-un yaratdığı görünməmiş vəziyyət bütün dünyada əksər peşələri, mühasibat uçotu və audit istisna olmamaqla, dəyişikliyə məruz qoydu. Virusun yayılmasına nəzarət etmək üçün hökumətlər tərəfindən məcburi qapanma tədbirləri tətbiq edildi, işçilər mümkün olduğu qədər evdən işləməli oldular. Nəticədə auditorlar artıq yoxlanılan təşkilata, hətta öz ofislərinə belə getmədən məsafədən nəzarəti həyata keçirməyə məcbur qalırlar. Bu da daxili auditin nəzarət proseslərinin mahiyyətini, funksiyalarını dəyişir və auditin fəaliyyətində yeni aspektlərə yol açır.

Təşkilatlar daxili auditorlara COVID-19 böhran nəticəsində yaranan bir çox məsələlərin öhdəsindən gəlməkdə kömək etmək üçün ağır tələblər irəli sürdükcə, daxili auditorlar bunların öhdəsindən gəlməyə çalışsa, həmçinin müstəqilliklərini sınağa çəkəcək yeni rollara cəlb oluna bilərlər. Daxili auditin fəaliyyətində bu dəyişikliklər onların fəaliyyətinin faydalılığını artırma və müəssisəyə çətin vəziyyətdən uğurla çıxmağa kömək edə bilər. Bunları nəzərə alaraq “Koronavirus (COVID-19) pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkili istiqamətləri” mövzusunun araşdırılması mövzunun aktuallığını təşkil edir.

Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi: Koronavirus pandemiyasının daxili auditin fəaliyyətinin təsiri pandemiyanın elan olunduğu və sosial izolyasiya

rejiminə keçiddən bir az sonra, yəni auditorların fəaliyyətinin məsafədən idarəedilməyə keçdiyi vaxtdan bir çox təşkilat və auditorlar komitələrində müzakirə mövzusu olmuşdur. Elə bu vaxtdan koronavirus pandemiyasının daxili auditorların fəaliyyətinə təsiri və pandemiya dövründə audit fəaliyyətinin təşkilinin yeni istiqamətləri araşdırılmış və müxtəlif məqalə, ekspert rəyləri, hesabatlar və s. nəşr edilmişdir. Bu təsiri araşdıran bir sıra xarici təşkilatlar arasında Deloitte, PEMPAL, Daxili Auditorlar İnstitutu (Institute of Internal Auditors- IIA), Sertifikatlı Mühasiblər Assosiasiyası (ACCA), Pakistanın Sertifikatlı Mühasiblər İnstitutu (The Institute of Chartered Accountants of Pakistan -ICAP) və s. aparıcı auditor təşkilatları vardır.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri: Tədqiqatın məqsədi koronavirus pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkili istiqamətlərinin tədqiqidir. Bu məqsədlə bir sıra vəzifələr təyin olunmuşdur: koronavirus (COVID-19) pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkilinin müasir səviyyəsinin qiymətləndirilməsi, pandemiya şəraitində daxili auditin məqsədi, vəzifələri və funksiyalarının müəyyənləşdirilməsi, pandemiya dövründə daxili auditorların fəaliyyətində yeni aspektlərin tədqiqi və s.

Tədqiqatın obyektı və predmeti: Tədqiqatın obyektı müəssisələrdə həyata keçirilən daxili audit fəaliyyətidir. Tədqiqatın predmeti koronavirus pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkili istiqamətləridir.

Tədqiqatın metodları: Bu elmi-tədqiqat işinin yazılması zamanı pandemiya şəraitində idarəetmə sistemində daxili auditin rolu, bu dövrdə daxili auditin fəaliyyətinin təşkilinin müasir səviyyəsi, bununla yanaşı pandemiya dövründə daxili auditorların fəaliyyətində yeni aspektlər qruplaşdırma və ümumiləşdirmə, müqayisə və seçmə, təsvir, induksiya, təhlil, analiz və s. elmi tədqiqat metodlarından istifadə edilərək araşdırılmışdır.

Tədqiqatın informasiya bazası: Dissertasiya işində daxili auditin pandemiya şəraitində idarəetmə sistemində rolu, pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin təşkilinin müasir səviyyəsinin nəzəri qiymətləndirilməsi həyata keçirilmişdir. Tədqiqatın məlumat bazasını xarici və yerli alimlərin elmi işləri, pandemiyanın təsiri

ilə bağlı aparılan sorğu və digər tədqiqat işləri və s. təşkil edir. Bu istiqamətdə tədqiqatın mövzusunə uyğun ən yeni elmi jurnallar və nəşrlərdən, yerli və xarici alimlərin tədqiqatlarından və internet resurslarından istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri: Dünyanın xəstəlik səbəbilə belə böhranla heç vaxt üzləşmədiyini nəzərə alsaq, audit fəaliyyətinin təşkili ilə aparılan tədqiqatların nəticələri və verilən proqnozlar tam dəqiq olmaya bilər və post-pandemiya dövründə audit fəaliyyətinin səmərəli təşkili ilə bağlı əlavə tədqiqatlara ehtiyac vardır.

Tədqiqatın elmi yeniliyi: Bu magistr dissertasiyasında koronavirus (COVID-19) pandemiyası dövründə daxili auditin fəaliyyətinin müasir vəziyyəti və perspektivlərini tədqiq edilmiş, bu şəraitdə auditin qarşılaşdığı problemlər üzə çıxarılmış və bu problemlərin həllində beynəlxalq praktikada artıq istifadə olunan yollar şərh edilmişdir.

Nəticələrin praktiki əhəmiyyəti və tətbiq sahələri: Tədqiqatın aparılması zamanı əldə edilmiş olan biliklərdən, pandemiya və post-pandemiya dövründə şirkətlərin üzləşdiyi problemlərin həlli yollarına dair verilən təkliflərdən müəssisələrdə pandemiya şəraitində effektiv daxili nəzarətin aparılması zamanı yaranan problemlərin həlli üçün istifadə oluna bilər.

I FƏSİL. KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİNİN NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1. Daxili auditin mahiyyəti və pandemiya şəraitində idarəetmə sistemində onun rolu

Hər bir təşkilat fəaliyyəti zamanı işçilərin saxtakarlığı, vergi cərimələri, və ya resursların mənimsənilməsi kimi problemlərlə üzləşə bilər. Adətən, şirkət rəhbərliyi bu barədə dərhal xəbər tuta bilmir. Rəhbərlik şirkət vəsaitlərinin və məlumatlarının sızıntısını gördükdə uyğun sərəşətlərin olmadığı üçün dərhal reaksiya verə bilmir. Bu və bunun kimi digər riskləri vaxtında aşkar etmək və onların qarşısını almaq daxili audit departamentinin vəzifəsidir (Делойт & Туш, 2020:s.27).

Daxili audit, bir şirkətin fəaliyyətinin təhlili və qiymətləndirilməsi üçün yaradılan təşkilatın daxili fəaliyyətidir. Daxili audit prosedurları şirkətin effektivliyini müəyyən edə bilər. Bundan əlavə, bu növ audit menecerlərə məqsədlərinə çatmaqda və təşkilatlarının işini yaxşılaşdırmaqda kömək edir.

Daxili auditin məqsədi rəhbərliyə gündəlik olaraq xüsusi çətinliklərin öhdəsindən gəlməyə kömək etməkdir. Həm də xarici və daxili audit növü arasındakı fərq ondan ibarətdir ki, birinci ikincinin işinin obyektivliyinə və düzgünlüyünə nəzarət edir. Daxili audit prosesində idarəetmənin effektivliyinin yoxlanılması və keyfiyyətinin yüksəldilməsi ilə bağlı ardıcıl, sistemli yanaşma həyata keçirilir (Abbasov İ.M., 2007:s.120).

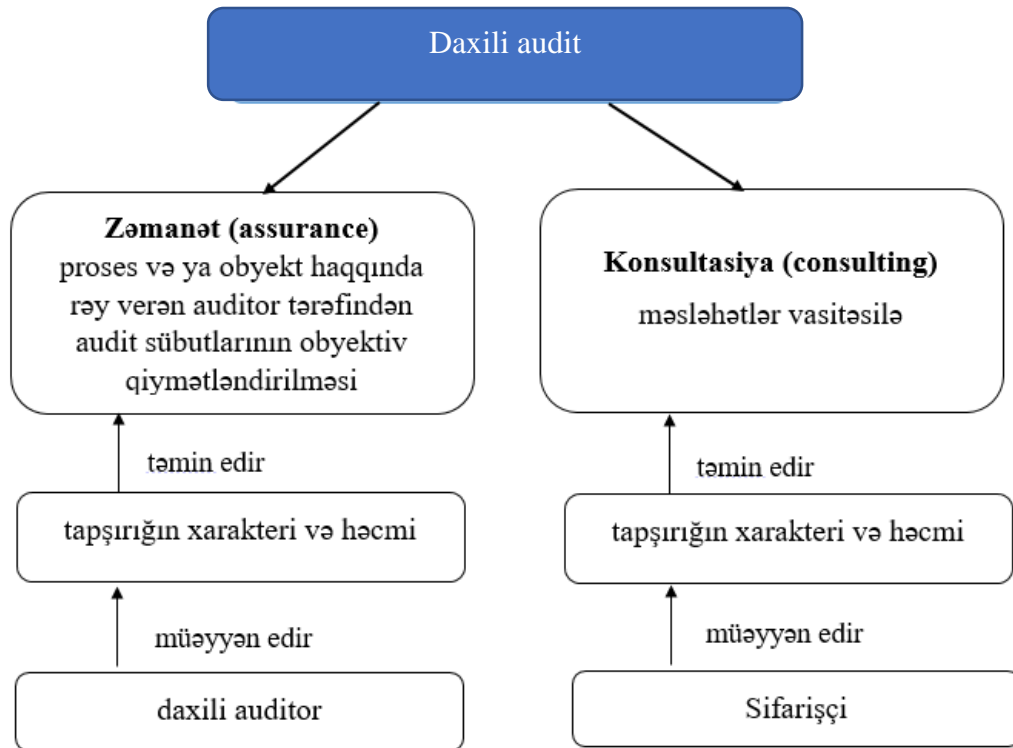
Daxili audit və nəzarət anlayışı 18 -ci əsrdə ortaya çıxsa da, tam olaraq yalnız 20 -ci əsrdə formalaşmışdır. Əvvəllər, daxili audit yalnız maliyyə hesabatları və vergitutma ilə əlaqədar risk analizinə cavabdeh idi. Lakin iqtisadiyyatın qloballaşması və böyük təşkilatların sayının artması ilə daxili auditin vəzifələri xeyli genişləndi. İndi daxili audit müəssisənin bütün əməliyyatlarını əhatə edir və biznesin həm güclü, həm də zəif tərəflərini qiymətləndirir.

Daxili audit sahibinin maraqlarını saxta sxemlərin və qanunsuz əməliyyatların nəticələrindən qoruyan təşkilatın fəaliyyətinin müstəqil təhlilidir. Bu təşkilatın maliyyə

sağlamlığını və risklərə dayanıqlığını qiymətləndirən biznesin rentgeninə bənzəyir. Daxili auditin əsas vəzifəsi şirkətin resurslarını qorumaq, maliyyə hesabatlarının uyğunsuzluqlarını və ya qəsdən təhrif edilməsini müəyyən etməkdir. Bir çox riskləri, məsələn, maliyyə, kadr, fiskal, informasiya və s. aradan qaldırmaq və həmçinin idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün müəssisənin işi haqqında etibarlı məlumatı rəhbərliyə təqdim etmək daxili auditin əsas funksiyalarındandır (Abbasov İ.M., 2007:s.120).

Daxili auditin mahiyyəti 2 komponentdə təsvir edilə bilər: obyektiv qiymətləndirmə və rəhbərliyin konsultasiya təminatı:

Sxem 1. Daxili auditin komponentləri



Mənbə: Арепе & Лоббек müəlliflərinin istinadı əsasında hazırlanmışdır.

Auditin məqsədləri şirkətin fəaliyyəti zamanı dəyişə bilsə də, daxili auditin əsas rolu biznesin iflasdan qorunmasıdır. Ən yaxşı nümunə 2002-ci ildə baş verən Enron davasıdır. Bir zamanlar ABŞ-ın ən böyük enerji şirkəti olan Enron mühasibatlıq saxtəkarlığı səbəbindən bir neçə gün ərzində iflasa uğradı. Şirkətin dağılması təkcə

Amerikanın pensiya fondlarının yarısının iflas olmasına və kütləvi ixtisarlara deyil, həmçinin Sarbanes-Oxley Qanununun ərsəyə çıxmasına səbəb oldu. Bu qanun maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün tələbləri sərtləşdirdi və ABŞ -in bütün ictimai şirkətlərini daxili audit və maliyyə nəzarəti aparmağa məcbur etdi.

KPMG və Daxili Auditorlar İnstitutunun (DAİ) birgə araşdırması göstərdi ki, korporativ idarəetmədə daxili auditə olan tələbat artmaqdadır. Sorğuda iştirak edən idarəçilərin 82%-dən çoxu daxili auditorların risklərin idarə edilməsi və texnologiyalardan istifadənin məqsədəuyğunluğunun qiymətləndirilməsində menecerlərə kömək etmək ehtimalının daha yüksək olduğunu qeyd etmişdir (IIA, 2020b:s.35).

Həm də rəhbərlik üçün daxili auditor məsləhətləşmələrinə ehtiyac artmışdır. Birincisi, məsləhətləşmələr iş proseslərinin səmərəliliyini artırmağa kömək edir, ikincisi isə şöbə müdirlərinin fəaliyyətinə nəzarət edir.

DAİ və KPMG -nin eyni araşdırmasına görə şirkətlərin 72% -də bu cür görüşlər hər rübdə, 18%-də isə ildə azı bir dəfə keçirilir. Müşavirədə auditor, təşkilatdakı işlərin vəziyyəti haqqında qərəzsiz məlumatlar verir ki, bu orta və yuxarı menecerlərin hesabatlarının etibarlılığını yoxlamağa, habelə şirkətdə lazımı dəyişiklikləri vaxtında etməyə yardım edir.

Daxili audit bir şirkətdə xüsusilə zəruridir, əgər:

- Şirkətin sahibləri vəzifələrini maddəli menecerlərə həvalə edərək insanları və prosesləri şəxsən idarə etmirlər və baş verənlərdən xəbərdar olmaq istəyirlər.
- təşkilatın geniş bir filial şəbəkəsi var: məlumat mübadiləsi ilə bağlı problem menecerlərin səlahiyyətlərdən sui -istifadə riskini artırır.
- şirkət beynəlxalq kredit reytingi almağı planlaşdırırsa. daxili audit maliyyə hesabatlarının vaxtında hazırlanmasını və etibarlılığını izləməyə kömək edir.

Daxili auditə ehtiyac xüsusilə şirkətə xarici investisiyalar cəlb edildikdə hiss olunur. Bu halda şirkət xarici auditorun hesabatını özündə ehtiva edən illik hesabatları təqdim etməlidir. Buraya rəhbərliyin qabiliyyəti, maliyyə hesabatlarının hazırlanması

prosedurlarına riyaət edilməsi, nəzarət xidmətinin effektivliyi və s. aiddir (Bayramov Q.H., 2004:s.325).

Daxili auditin məqsədləri təşkilatın məqsədlərindən, ölçüsündən və strukturundan və idarəetmə tələblərindən asılı olaraq dəyişir.

Çox vaxt daxili auditorun vəzifələrinə aşağıdakılar daxildir (Арене А., Лоббек Дж.,2001:s.560):

- məqsədsiz xərclərin və itkilərin qarşısını almaq;
- aparılan mühasibat uçotunun həqiqiliyini, əmlak və aktivlərin təhlükəsizliyin təmin etmək;
- borcları, çatışmazlıqları, saxtakarlığı aşkar etmək və aradan qaldırmaq;
- iqtisadi, idarəetmə, maliyyə əməliyyatları və proseslərinə ekspert qiymətləndirməsini vermək;
- nəzarətedici orqanlarına vergi və cərimələrini minimuma endirmək;
- idarə aparatından verilən məlumatların keyfiyyətini yoxlamaq;
- filiallarda inventarlaşdırmanı aparmaq, xarici auditorlarla əlaqə qurmaq və s.

Daxili auditin üstünlükləri:

- xərclərə daimi nəzarət və mənfəətin artması;
- davamlı olaraq yoxlamalar aparmaq bacarığı;
- daxili auditor müəssisə daxilində işləyir və bütün "incə" yerlərini bilir, bu o deməkdir ki, xarici auditordan daha çox fəaliyyətinin bütün sahələrinə daha dərinləndən daxil ola bilər.

Daxili auditorlar idarəetmə səviyyələrini yoxlayır, menecerlərə idarəetmədəki çatışmamazlıqların aradan qaldırılmasına kömək məqsədilə lazımi əsaslandırılmış təkliflər verir (Bayramov Q.H.,2004:s.325). Bundan əlavə, onlar şirkət idarəçiliyinin səmərəliliyinin artırılmasına dair tövsiyələr verirlər. Auditor şirkətin fəaliyyətini müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirir, təkmilləşdirmə üçün əsaslandırılmış üsullar təqdim edir.

Bu gün funksional, çarpaz funksional, təşkilati və texnoloji auditindən, habelə uyğunluq auditindən istifadə olunur. Hər bir halda hərtərəfli və dolğun sorğu aparılır, müəyyən bir strukturun, şirkətin funksiyalarının və ya onun fəaliyyət növünün təhlili aparılır.

Həmçinin, daxili audit şirkət daxilində müxtəlif çətinliklərlə üzləşir. Onlardan ən əsası daxili auditorun işini rəhbərlik və ya şirkətin sahibi tərəfindən başa düşülməməsidir. Buna görə - audit xidmətindən səmərəsiz istifadə oluna bilər.

Çətinliklərə baxmayaraq, daxili audit həm büdcə, həm də kommersiya təşkilatı üçün lazımlıdır. Çünki o risk idarəetmə sistemi qurmağa, müəssisədəki çatışmazlıqları vaxtında aşkar etməyə və bütün fəaliyyətinin səmərəliliyini artırmağa yardım edir. Auditin məqsədləri dəyişə bilər, ancaq həmişə bir məqsədə – şirkətin maliyyə itkisi və iflas ehtimalını azaltmağa xidmət edir.

Çox vaxt daxili auditorlardan genişmiqyaslı korporativ proqramların işə salınması, böyük müqavilələrin və əməliyyatların imzalanması ilə bağlı risklərə nəzarət etmələri tələb olunur. Qlobal miqyasda isə şirkətin ümumi fəaliyyətini yaxşılaşdırmağa yardım etmək tələb oluna bilər (Novruzov V. və başqaları, 2012: s.98).

Müxtəlif ekspert qiymətləndirmələrinə görə, COVID-19 koronavirus pandemiyasının kəskin mərhələsi 2020-ci ilin sonuna qədər davam etsə də, bunun iqtisadi nəticələri uzun müddət (ən azı 3 ilə qədər) sahiss olunacaq.

Son onilliklərdə dünya xeyli sayda həm ölkə miqyasında defolt və böhranlarla, həm də qlobal böhranlarla (2008-ci il ipoteka böhranı) üzləşmişdi. Ölkəmizin halında neftin qiymətinin kəskin və uzun müddət aşağı düşməsi və eyni zamanda milli valyutanın dəyər itirməsi, nəticədə əhalinin ödəmə qabiliyyətinə ciddi zərbə vuraraq vəziyyəti daha da ağırlaşdırır.

Ancaq əvvəlki heç bir böhran indiki qədər dərin və sistemli olmamışdır. Məsələn, 2008 -ci il ipoteka böhranı zamanı bir çox insan işini itirdi, banklar və maliyyə sektorundakı digər şirkətlər kütləvi şəkildə iflasa uğradılar, lakin insanların çoxu böhranın iqtisadi nəticələrini yaşamasına baxmayaraq, ümumiyyətlə həyat həmişəki

kimi davam edirdi. Koronavirus pandemiyası böhranı xeyli sayda təşkilatın iflası və ixtisarlardan əlavə olaraq insanların həyatı və sağlamlığını təhdid edir (Делойт&Туш, 2020:s.27).

Pandemiyanın fərqli xüsusiyyəti də mövcud böhran və 2008 böhranında hökumətlərin məqsədləri və fəaliyyətləridir. 2008-ci ildə işgüzar aktivliyi stimullaşdırmaq üçün tədbirlər paketi ön planda idi, hal hazırda hökumətlər qəsdən iş fəaliyyətini "yuxu" rejiminə keçirir və əhali və şirkətlər pandemiyanın kəskin mərhələsinin keçməsinə gözləyərək likvidliyi aşağı salır.

İndiki şəraitdə - daxili auditin klassik funksionallığı belə sürətlə dəyişən bir mühitdə keçmişə nəzər salmaq və tarixi məlumatların təhlili, həmçinin bu nəzarət sisteminin təkmilləşdirilməsi tövsiyələri artıq nə sahibkarlar, nə də rəhbərlik üçün aktual olmadığı nəzərə alınmaqla yenidən nəzərdən keçirilir. Məsləhətçi funksiyası ön plana çıxır və bu, böhrana cavab tədbirlərinin müstəqil qiymətləndirilməsinə, həmçinin rəhbərlik tərəfindən həyata keçirilən böhran əleyhinə tədbirlərin qiymətləndirilməsini və həyata keçirilməsini təmin etməyə imkan verir.

Artıq qeyd edildiyi kimi, bir çox təşkilatlarda böhran zamanı likvidlik ehtiyatı ön plana çıxır. Aşağıdakı suallar ortaya çıxır: “Şirkət nə qədər müddətə əmək haqqı, kirayə haqqı və s. öhdəlikləri yerinə yetirə biləcək? Pandemiyanın piki keçib fəaliyyət normallaşana qədər likvidliyi məqbul səviyyədə saxlamaq üçün hansı tədbirlər görülməlidir?”

Daxili audit şirkət rəhbərliyinə rəhbərliyin qarşısında duran suallara cavab vermək üçün bir neçə imkana malikdir. Ancaq bəzi fəaliyyətlər qısa müddətdə funksional müstəqilliyin itirilməsinə səbəb ola bilər.

· *İllik audit planının icrasının dayandırılması*

Bu addımı dəstəkləyən əsas arqumentlər aşağıdakılardır:

- Bir neçə ay əvvəl, pandemiya başlamazdan əvvəl təsdiqlənən illik plan, çox güman ki, aktuallığını itirib. Şirkətin sahibləri və rəhbərliyinin qarşısında duran əsas məsələ fəaliyyətin davam etməsidir, digər şeylərin əhəmiyyəti qalmır.

- Daxili auditin rəhbərlik (çox vaxt yuxarı rəhbərlik) tərəfindən ən çox tənqid olunduğu məsələlərdən biri də işçilərin əsas vəzifələrini yerinə yetirməkdən yayındıran, biznes üçün məhsuldar olmayan işlə yükləməsidir. İşin davam etməsi üçün mövcud vəzifələrlə birbaşa əlaqəsi olmayan sorğularda şirkətin işçilərinin diqqətini yayındırmamaq çox vacibdir. Daxili audit funksiyasının reallıqdan ayrılmadığını və biznesin hal- hazırda qarşısında duran prioritetləri başa düşdüyünü göstərmək lazımdır.

Bu mərhələdə audit funksiyası baxımından indi daha aktual olan yoxlamaların xeyrinə planı yenidən nəzərdən keçirmək daha məqsədəuyğundur, lakin hətta debitor və kreditor borclarının idarə edilməsi, ödənişlərin yoxlanması kimi nəzarət əməliyyatları bu vəziyyətdə öz əhəmiyyətini çox tez itirə bilər. Belə ki, aşkar edilmiş çatışmazlıqlarla bağlı düzəlişləri edəcək heç kim olmayan halda risklər daha böyük olacaq. Buna görə seçilən yola davam etməzdən əvvəl, daxili audit işinin strategiyasını maraqlı tərəflərlə müzakirə etmək məsləhətdir (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>, 2021).

Auditor, iş vəziyyətinin mürəkkəbliyini başa düşdüyünü maraqlı tərəflərə bildirməlidir və bu baxımdan ilin əvvəlində təsdiqlənmiş plana görə yoxlamalar dondurulmasını məsləhət verə bilər. Eyni zamanda, auditorların maliyyə təhlili, konsaltinq, proqnozlaşdırma və bazar arasdırması sahəsində bilik və bacarıqları var. Bu bacarıqlardan aşağıdakı sahələrdə istifadə etmək auditor rolunu effektiv icra etməyə kömək edər:

Anti-böhran tədbirləri paketinin qiymətləndirilməsi

- Müəssisənin mövcud maliyyə vəziyyətinin müstəqil qiymətləndirilməsi;
- Rəhbərlik tərəfindən hazırlanan böhran əleyhinə tədbirlər planının qiymətləndirilməsi, xərclərin azaldılması üçün hesablamaların qiymətləndirilməsi;
- Maliyyə modellərinin yoxlanılması, onlarda istifadə edilən fərziyyələrin əsaslılığının, reallığının və həqiqiliyinin qiymətləndirilməsi;
- Müxtəlif ssenari şəraitində maliyyə sabitliyi üçün proqnozlaşdırıcı modellərin yoxlanılması;

- Hesablanmış büdcə kəsirinin baş vermə tarixinin qiymətləndirilməsi;
- Nağd pul çatışmazlığının maliyyələşdirilməsinin seçilmiş mənbələrinin yoxlanılması, nağd pul fərqini ödəmək üçün vəsait cəlb etmək xərclərinin əsaslandırılmasını və cəlb edilən vəsaitlərin istifadə müddətinin yoxlanılması.

Digər fəaliyyətlər

- Rəhbərlik tərəfindən nəzərə alınmayan, xərclərin dərhal azaldılması mümkün olan digər sahələri axtarışı;
- Xərclərə qənaətə dair əvvəllər imtina edilmiş təkliflərin yenidən təqdim edilməsi (bazarda və dünyada mənzərəsinin dəyişməsi səbəbindən aktual ola bilər);
- Tender prosedurunun optimallaşdırılması (məsələn, bütün böyük alışların elektron ticarət platformalarına köçürülməsi, şirkətin internet saytında böyük alışlar haqqında məlumat yerləşdirilməsi və s.). Yalnız bu addım şirkətin bütün satınalmalarının dəyərinin 5% -ə qədər qənaət edə bilər;
- Təchizat zəncirlərinin davamlılığını təmin etmək və satın alınan məhsulların həddən artıq baha olması riskini azaltmaq üçün şirkətin fəaliyyətinə təsir edən bütün əsas təchizatçıların yoxlanılması;
- Bazar vəziyyətinin təhlili: "Rəqiblər nə edir? Dövlət hansı yardımı təklif edir və biznes öz potensialından (vergi güzəştləri və s.) necə istifadə edir?" kimi sualların araşdırılması.

Bütün bu fəaliyyətlərdə audit yuxarı rəhbərliyin köməkçisi ola bilər və ya xarici məsləhətçiləri tamamilə və ya qismən əvəz edə bilər (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>,2021).

1.2. Pandemiya şəraitində daxili auditin məqsədi, vəzifələri və funksiyaları

Daxili auditorlar aktuallığını qorumaq üçün baş verənləri əvvəlcədən düşünməlidir, lakin çox az auditor bu gün dünyanın belə uzunmüddətli yavaşlamasına hazır olduqlarını söyləyə bilər. COVID-19 pandemiyası bir-birinə çox bağlı fəaliyyətlərin təhlükəli xəstəlik səbəbiylə yaranmış ciddi bir iqtisadi böhrandır. Daxili

auditorlar pandemiyanın təşkilatlarına necə təsir etdiyini analiz edərək öz fəaliyyətində yeni istiqamətləri və yeni məqsədləri müəyyən etməlidirlər.

Dövlət Xərclərinin İdarə Edilməsi Məsələləri üzrə Qarşılıqlı Öyrənmə - PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) şəbəkəsi tərəfindən pandemiyanın daxili auditə təsiri haqqında araşdırma aparılmışdır. Bu iş BAS üzvlərinin və müvafiq mövzu üzrə beynəlxalq ekspertlərin iştirak etdiyi interaktiv müzakirənin materialları və nəticələrinə əsaslanır. Məqsəd pandemiyanın daxili audit işinin xarakterinə təsirini təhlil etmək idi (<https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid19.html>,2022).

COVID-19 pandemiyası zamanı dəyişən əməliyyat mühitinə reaksiyanı təhlil edən PEMPAL üzvləri aşağıdakı vacib problemləri və sualları vurğuladılar:

- Qarşılaşdığımız vəziyyət qeyri-adidir. Heç kim pandemiya hazırd deyildi. Daxili audit bölmələri yeni mühitə uyğunlaşmalı, fəal hərəkət etməli və fəaliyyət üçün uyğun variantları nəzərdən keçirməlidir.

- Daxili auditorların işini daha çox ilkin mərhələyə - böhran rejimində fəaliyyət göstərən rəhbərliyə konsaltinq xidmətlərinin göstərilməsinə yönəltmək lazımdır. Daxili auditorlar gözəçarpan və aktiv olmalıdırlar.

- Məsafəli iş rejimində müştərilər, işçi heyət və maraqlı tərəflərlə müntəzəm qarşılıqlı əlaqə daha da vacibdir.

- Uzaqdan aparılan əməliyyatlar kibertəhlükəsizlik baxımından artan risklə əlaqələndirilir. Bundan əlavə olaraq, bu əməliyyatlar üçün əlavə infrastruktur tələb oluna bilər - daxili auditorlar üçün aparat təminatı, etibarlı kommunikasiyanı təmin etmək üçün adekvat məlumatların emalı qabiliyyəti və s. Hal-hazırda bəzi ölkələrdə məlumat sistemlərinə uzaqdan daxil olmaq oradakı İKT problemlərindən biridir.

- Auditin planlaşdırılmasına çevik yanaşma riskləri və prioritetləri nəzərə alaraq resurslarla manevr etməyə və fəaliyyətləri dəyişdirməyə hazır olmağı tələb edir. Artıq prioritet olmayan audit proseslərinin dayandırılması üçün qərarlar dərhal qəbul edilməlidir.

- Həyata keçirilən audit yoxlamalarının keyfiyyətində güzəştə getməmək lazımdır. Görülə bilən işlərin həcmindəki məhdudiyyətlər hesabatda əks olunan nəticələrin həcmində müvafiq azalmada əks olunmalıdır; çətin şəraitdə fəaliyyət göstərən rəhbərlik üçün praktiki olaraq faydasız olan rəy verməkdən imtina etmək olmaz (<https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid-19.html>,2022).

- Böhran zamanı daxili nəzarətin xarakteri dəyişir: əməliyyat prioritetləri ilə maliyyə nəzarətinin tələbləri arasında tarazlığa nail olmaq lazımdır. Nəzarət mexanizmlərinin tətbiqinin müxtəlifliyinə görə risk dərəcəsi də dəyişəcəkdir. Bu baxımdan rəhbərlik daxili auditorlardan məsləhət tələb edə bilər.

- Pandemiya sonrakı daxili audit strategiyaları nəzərə alınmalıdır.

- Pandemiya daxili auditorları fərqli işləməyə (uzaqdan, informasiya texnologiyalarının daha fəal istifadəsilə) məcbur edir. Bu daha səmərəli, rahat yanaşmaların tətbiqi ilə uzunmüddətli perspektivdə daxili auditin fəaliyyət göstərmə tərzini yenidən nəzərdən keçirmək imkanlarını təmin edə bilər. Daxili audit bölmələrinin rəhbərləri pandemiya cavab olaraq həyata keçirilən dəyişikliklərin müsbət təsirini unutmamalıdırlar.

COVID-19 epidemiyası dövründə daxili auditin rolunun əsas aspektləri aşağıdakılardır (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>,2022):

- Mövcud yanaşmanın daxili auditin planlaşdırılmasına və risklərin əhatə dairəsinə uyğunlaşdırılması
- Daxili auditin cari vəzifələrinin davamlı yerinə yetirilməsini təmin edilməsi
- Daxili audit bölməsinin böhrana cavab qruplarına cəlb edilməsinin xüsusiyyətləri
- Antiböhran tədbirlərində iştirak etmək üçün daxili audit resurslarının yenidən bölüşdürülməsi
- Operativ qərar qəbulu üçün real vaxt rejimində (ani) etibarının təmin edilməsi.

- Daxili auditin işinin bir hissəsinin yerinə yetirilməməsi və ya vaxtında yerinə yetirilməməsinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi

Mövcud yanaşmanın daxili auditin planlaşdırılmasına və risklərin əhatə dairəsinə uyğunlaşdırılması üçün aşağıdakı funksiyalar yerinə yetirilməlidir (Арепе А., Лоббек Дж.,2001:s.147):

Dəyişən risk tempini və təminat ehtiyaclarını əks etdirmək üçün qısamüddətli prioritetlərdən və audit planının müntəzəm nəzərdən keçirilməsindən/ yeniləmələrindən istifadə edilməsi;

Artan əminlik səviyyəsini təmin etmək üçün diqqətin maddi aspektlərə yönəldilməsi;

Yaranan riskləri başa düşmək və təhlükəsizlik tədbirlərini təmin etməyin ən yaxşı yolunu təhlil etmək üçün əsas maraqlı tərəflərlə əməkdaşlıq etmək.

Daxili auditin cari vəzifələrinin davamlı şəkildə yerinə yetirilməsi məqsədilə üçün aşağıdakı funksiyalar yerinə yetirilməlidir: praktik audit imkanlarının tapılması və uzaqdan işləmənin təsirinin qiymətləndirilməsi; əsas maraqlı tərəflərin müəyyən edilməsi; Microsoft Teams, Zoom və ya Skype kimi virtual görüşlər üçün texnologiyadan istifadə; məlumatların təhlili vasitələrinin tətbiqi (<https://www.bbc.com/russian/features-5264667490>).

Daxili audit personalının böhrana cavab qruplarına cəlb edilməsinin xüsusiyyətləri. Bir çox təşkilatlarda daxili audit funksiyalarının sürətli cavab tədbirlərinin bir hissəsi olması gözlənilməsə də, daxili auditorlar risklərin proqnozlaşdırılmasında əsas rol oynaya bilərlər. Bu sadalanan üç aspektdə təzahür edə bilər (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>,2022):

- Obyektiv və dəyərli təşkilati biliklərin təmin edilməsi.
- Təlimlərdə iştirak, cavab planlarının sınaqdan keçirilməsi vaxtı aşkar edilən çatışmazlıqların sənədləşdirilməsi və icrasına nəzarət
- Geniş biznes biliklərinin tətbiqi reaksiya qruplarının əsas risk sahələrini müəyyən etməsinə kömək edir

Antiböhran tədbirlərində iştirak etmək üçün audit resurslarının yenidən bölüşdürülməsi. Buraya daxildir (<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforplainenglishaccounting/resources/2020/special-report-covid-19-auditing-challenges.pdf>, 2022):

- daxili auditor komandasında analitika, layihələrin idarə edilməsi, maliyyə, biznes prosesləri və informasiya texnologiyaları sahəsindəki bacarıq, təcrübə və biliklərin təhlili
- hazırlığın qiymətləndirilməsi - fəvqəladə hallar zamanı planların yenidən nəzərdən keçirilməsi.
- Cavab tədbirlərinin qiymətləndirilməsi - təşkilatın cavab tədbirlərinə yanaşmasının nə dərəcədə effektiv olduğunu, yanaşmanın ən yaxşı təcrübəyə uyğun olub-olmadığını, riskin bütün əsas sahələrini əhatə edib-etmədiyini təhlil etmək.
- Ssenari planlaması - Təşkilatın pandemiya riskinə məruz qalmasını təhlil etmək və fəaliyyət planının hazırlanmasına köməklik etmək (məsələn, əvvəlcədən qəbul edilmiş qərarlar üzərində işləmək).
- Real vaxt hesabatı - hazırda qeyri-sabit vəziyyətdə olan proseslər üçün əsas göstəricilərin monitorinqi.
- Təşkilatın yanaşmasını təsdiqləmək və əsas insident ssenarilərini hazırlamaq üçün sınaq məşqlərinin keçirilməsi.

COVID-19 pandemiyası vaxtında daxili auditin məqsədləri aşağıdakılardır:

- Məsafədən işləyərkən komanda ruhunu qorumaq
- Yoxlamaların həcmi baxımından daxili auditə yanaşmanın nəzərdən keçirilməsi
- Daxili auditin onun müstəqil mövqeyini şübhə altına ala biləcək tapşırıqlara cavabı

- Daxili auditə təqdim edilən sübutların etibarlılığının qiymətləndirilməsi meyarlarına yenidən baxılması
- Məsafədən işləyərkən nəticələrin keyfiyyətinin qorunması
- Pandemiyanın tənəzzülündən sonra audit zamanı nəzərə alınmalı olan məsələlər.

Bu məqsədlərinin bəzilərinə çatmaq üçün daha balaca hədəf məsələlərinə nəzər yetirək.

Məsafədən işləyərkən komanda ruhunu qorumaq. Bu çətin iş vəziyyətində bütün komandalарın əlaqədə olması çox vacibdir. Bunun üçün aşağıdakıların həyata keçirilməsinə fikir verilə bilər (<https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/about-deloitte/articles/legal-consequencescoronavirus-deloitte-germany.html>,2022):

Həftəlik virtual görüşlər - bütün komandadan ən son xəbərləri eşitmək, suallar vermək və fikirləri bölüşmək imkanı verir.

Əks əlaqə - izolyasiya ilə bağlı məsələləri, iş yükü və ya yarana biləcək digər narahatlıqların müzakirəsi üçün fərdi komanda üzvləri ilə zənglər etmək mümkündür.

Gündəlik statuslar - qısa gündəlik zəng (həm audio, həm də videodan istifadə etməklə) (<https://edition.cnn.com/2021/08/09/health/covid-19-pandemic-timeline-fast-facts/index.html>,2022). Bu, hər bir komanda üzvlərinə görülmüş işlərin nəticələrini bölüşmək imkanı verir.

Yoxlamaların həcmi baxımından daxili auditə yanaşmanın nəzərdən keçirilməsi. Nəzarət funksiyaları onun həyata keçirilməsinə dair sübutların toplanmasında, hətta bu sənədləşmənin olmamasında pragmatik olmalı və əsas addımların və tədbirlərin təsdiqlənməsinin alternativ yollarını nəzərdən keçirməlidir . Buna baxmayaraq:

- Əvvəllər görünməmiş dəyişiklik dövründə, yüksək dərəcədə qeyri-müəyyənlik şəraitində, işçilər biznesin səmərəli işləməsini təmin etmək üçün həll yolları axtardıqları üçün çox güman ki, səlahiyyətlərdən sui-istifadə halları ola bilər.

- Böhran zamanı həm daxili, həm də xarici tərəflər üçün yeni imkanlar açıldığı üçün fırladaçılıq riskləri arta bilər. Saxtakarlıq etmək üçün stimullar (aktivlərin

mənimsənilməsi, maliyyə hesabatlarının saxtalaşdırılması), xüsusən də işçi işdən çıxarıldıqda və ya işçilər ciddi şəxsi maliyyə stressi altında olduqda arta bilər.

Daxili auditin onun müstəqil mövqeyini şübhə altına ala biləcək tapşırıqlara düzgün cavabı təmin etmək üçün aşağıdakı məsələləri həlli vacibdir (<https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/about-deloitte/articles/legal-consequencescoronavirusdeloitte-germany.html>,2022):

- Məsləhətlərin əhatə dairəsinin məhdudlaşdırılması və həyata keçirilməsində birbaşa iştirakdan imtina edilməsi
- Növbəti audit yoxlamalarını təşkil etmək üçün komandaların ayrılması
- Rəhbərlik nəzarəti tam ələ alana qədər auditin vaxtının dəyişdirilməsi

Bu əsas məqsədlərdən başqa nəzərə alınmalı olan digər faktorlar da vardır:

- Sübutların etibarlılığı, sənədlərin həcmi və s. kimi dəlillərin etibarlılığının qiymətləndirilməsi meyarlarına yenidən baxılması;

- Bütçəni artırmaq, Zoom və ya Skype-dan istifadə etməklə və keyfiyyəti təmin etmək üçün il ərzində keçirilən auditlərin sayını azaltmaqla məsafədən iş zamanı daxili audit departamentinin nəticələrinin keyfiyyətinin qorunması;

- Çevik risk qiymətləndirməsi və planlaşdırma, məsafədən işləmə, səyahətlərin sayının azalması, texnologiyadan istifadə kimi pandemiya dövründə effektivliyini göstərmiş təcrübələrin pandemiyanın bitməsindən sonra da həyata keçirilməsi.

Beləliklə, COVID-19 pandemiyası dövründə digər dövrlərdən fərqli olaraq auditin fokuslandığı proseslər bir qədər dəyişir, məsafədən nəzarət prosesi aktuallaşır, lakin bununla yanaşı audit nəzarətinin mahiyyəti və funksiyası itirilmir (Делойт и Туш, 2020:s.27). Audit departamentinin əsas məqsədi təşkilatın effektiv fəaliyyətini təmin etməyə mane olan çətinlikləri aradan qaldırmaq və şirkət rəhbərliyinə əminlik təmin etməkdir.

1.3. Pandemiya dövründə daxili auditorların fəaliyyətində yeni aspektlər

COVID-19-un yaratdığı görünməmiş vəziyyət mühasibat uçotu və audit istisna olmamaqla, bütün dünyada əksər peşələri dəyişikliyə məruz qoydu. Virusun yayılmasına nəzarət etmək üçün hökumətlər tərəfindən məcburi qapanma tədbirləri tətbiq edildi, işçilər mümkün olduğu qədər evdən işləməli oldular. Auditorlar üçün bu onların artıq yoxlanılan təşkilatın binalarına, hətta öz ofislərinə də getmədən məsafədən həyata keçirməli olduqları mənasına gəlir.

Sözgedən pandemiya biznes davamlılığının ən ciddi sınağı olaraq davamlı olaraq qarşılıqlı əlaqəli dünyada xəstəlik nəticəsində yaranan iqtisadi böhrana çevrilmişdir. Daxili auditorlar pandemiyanın onların təşkilatlarına necə təsir etdiyini araşdıraraq fəaliyyətində və nəzarət prosesində yeni istiqamətləri müəyyən etməlidirlər.

Təşkilatın uğuruna istiqamətlənmə

Daxili audit praktiki dəyər təmin etməyə çalışmalı və təşkilatın böhran idarəçiliyindən problem idarəçiliyinə, qısa müddətli və uzunmüddətli risk idarəçiliyinə keçməsinə kömək etməlidir. Proses boyunca, həm də COVID-19 pandemiyasından nəticələrin çıxarılmasını təmin etməlidir (IIA,2020b:s.7).

Daxili audit bu unikal fürsətdən aşağıdakı istiqamətlərdən istifadə etməlidir:

- Böhran idarəetmə komitələrində iştirak etmək;
- Yeni proseslərdə təkrarçılığını və anlaşılmazlıqları aradan qaldırmaq;
- Daxili auditorların uzaqdan işləmək yollarınının tapılması da daxil olmaqla çevik olmaq imkanları;
- Məlumatların analitikasının həcmi artırmaq;
- Direktorlar şurası və yoxlama komitəsi ilə arasında daha effektiv əlaqə yaratmaq;
- Birinci və ikinci dərəcəli rollarda olanlarla və xarici auditorla əlaqəli işləmək;
- Rəhbərliyin məsuliyyətini üzərinə götürərək təzyiqlə idarə etməyə hazır olmaq.

Eyni zamanda, daxili audit zəmanət verməyə davam etməli və riskləri və onlara verilən cavabları həmişəki kimi təhlil etməlidir. Müəssisədə yarana biləcək risklərin bir hissəsi olan tələblərə uyğunluq kimi risk sahələri diqqətdən qaçırmamaq vacibdir.

Bəzi auditorlar öz komandalarında çətinliklərlə üzləşsələr də, digər tərəfdən təşkilatlarının daha da güclənməsinə kömək etmək üçün diqqətlərini yeni üsullara yönəldirlər. Fəaliyyət sxemlərindəki bu pozucu dəyişikliklərin müvəqqəti olması ehtimalı azdır və onlar daxili auditorların üstün olmağa çalışdıqları bir çox sərişələrə, məsələn, çeviklik, məsafədən auditin aparılması, məlumatların təhlili, kiber monitoring və böhranların idarə edilməsinə yeni tələblər qoyur (IIA, 2020b: s.35).

Təşkilatlar COVID-19 böhranının yaratdığı çoxsaylı problemlərin öhdəsindən gəlməkdə kömək etmək üçün daxili auditorlara sərt tələblər qoyduqca, daxili auditorlar bu tələblərlə ayaqlaşmalıdırlar. Onlar həmçinin müstəqilliklərini sınağa çəkən yeni rollara cəlb oluna bilirlər.

Aydındır ki, audit fəaliyyətində yaranan problemlərin vahid həll yolu yoxdur. (Арепе А., Лоббек Дж.,2001:s.560). Daxili auditorlar əvvəllər daha effektiv olan audit proseslərini indiki şəraitdə uyğunluğunu öyrənmək üçün həmin prosesləri nəzərdən keçirir və yeni yanaşmalar üzərində beyin fırtınası aparırlar. Bu o deməkdir ki, bu prosesdə öyrənmək vacib məsələdir. Audit planlarını ləğv etmək əvəzinə, yeni ölçülər əlavə edilir, auditlərə yenidən üstünlük verilir və uzaqdan giriş əldə etməyin kreativ yolları müzakirə olunur. Bu fəaliyyətlərdən əldə edilən biliklər təşkilatın xeyrinə istifadə oluna və auditin rolunun dəyərini genişləndirə bilər (https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html,2022).

Daxili audit mövcud böhran planlarına töhfə verməsə belə, ondan məsləhətçi rolunda istifadə etməyə başlamaq üçün heç vaxt gec deyil. Bəzi şirkətlər üçün işin davamlılığına diqqət yetirməklə və nisbətən yeni menecerlərə kömək etməklə daxili auditi ön planda saxlamaq faydalı olar. Direktorlar şuraları tərəfindən bəzi daxili auditorlardan uyğunluğa nəzarət etmələri, fırıldaçılıq riskinə diqqət yetirmələri,

böhranın idarəedilməsi resurslarının ehtiyat nüsxələrini yaratmalarını və böhran idarəedilməsi vəziyyətindən çıxışa hazırlaşmaları lazımdır. Bu cür rollar idarə heyəti qarşısında hesabatlılığı qorumaq və obyektiv düşüncə tərzini tətbiq etməklə müstəqil potensial çərçivəsində həyata keçirilə bilər.

Daxili auditorlar bu böhrandan öz təfəkkürlərini dəyişmək, digər iş üsullarını sınaqdan keçirmək və bu fəaliyyətləri öz funksiyalarının və təşkilatın gələcək fəaliyyətlərinə daxil etmək üçün fürsət kimi istifadə etməlidirlər.

COVID-19 böhranı yeni proseslərə ehtiyac yaradır və daxili audit də bu proseslərə cəlb edilməlidir. Məsələn, qlobal təchizat zəncirlərindəki pozuntuları idarə edərkən daxili audit satınalma proseslərinə baxa, tədarük zəncirlərini əvvəldən axıra kimi izləyə və məhdudiyətləri müəyyən edə bilər. Pandemiyaya ictimai reaksiyanın özü virus testi ilə əlaqəli səhvlərin aşkar edildiyi əlavə nümunələr (məsələn, kifayət qədər tibbi dəstlərin, kimyəvi maddələr və tamponların olmaması, kifayət qədər laboratoriya sahəsi olmaması) təqdim edir.

Dəyişən riskləri və risklərə reaksiyada müvafiq dəyişikliklərə ehtiyacı müəyyən etməklə, daxili audit təşkilatın irəliləmə təşəbbüslərini dəstəkləyən liderliyi nümayiş etdirir. Məsələn, bulud hesablamaları və ya telekonfrans platformaları ilə bağlı riskləri başa düşmək və məcəzə bildirməklə daxili audit fəaliyyətləri təşkilata, eləcə də uzaqdan yoxlama aparmalı olan daxili auditorlara fayda təmin etməkdə liderlik edə bilər.

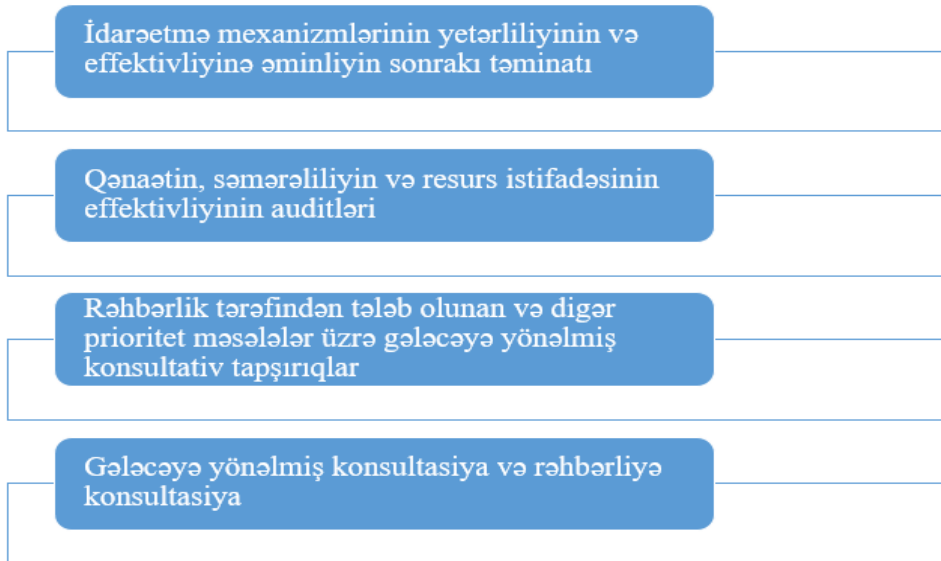
Əminlik təmin edilməsi öhdəliyinin azaldıldığı və ya dayandırıldığı bəzi hallarda daxili audit konsaltinq xidmətlərinə daha çox diqqət yetirə bilər (ACCA, 2020: s.10). Müstəqilliyi saxlamaq şərti ilə riskləri müəyyən etmək və töhfələr vermək qərar qəbul etməkdən çəkinməklə və əlaqəli risklərə “sahiblik etməklə” həyata keçirə bilər. Əgər bu strategiya uyğun olmazsa, daxili auditorlar ya komanda yoldaşına işlədikləri sahələrdə əminlik vermək üçün uyğun tapşırıqlarını təyin edə, ya da üçüncü tərəfi işə götürə bilərlər.

Müasir dövrdə texnologiyadan istifadə çox vacibdir. Məlumat analitikasının, proseslərin robotik avtomatlaşdırılmasının və süni intellektin artan istifadəsi auditorlara müəssisədə fırılacaqılıq fəaliyyətini və korrupsiya izlərini davamlı olaraq izləməyə və daha asan aşkar etməyə imkan verir və bu, məsafədən də həyata keçirilə bilər. Məsələn, bu sistemlərin dövlət kreditlərinə tətbiq olunmasına hazır olması daxili auditin diqqətini digər önəmli sahələrə yönəltməyə imkan verir. Uçotlarda maddi təhrif riski arta bilər, çünki auditin diqqətinin böhranla bağlı risklərə yönəlməsindən dəqiq uçot proseslərinin keyfiyyətinə təsir edə bilər (ACCA, 2020:s.10). Pandemiya dövrünün analizinin dəqiq və əvvəlki illərlə müqayisə edilə bilən olması üçün bu durğunluq dövründə məlumatların keyfiyyətini qorumaq xüsusilə vacibdir.

Yeni risklərə və onları azaltmaq üçün yeni planlara inamı təmin etmək həyati əhəmiyyət kəsb edir. Xüsusən də korporativ direktorlar böhran zamanı rəhbərliyin işinə müdaxilə etməməyə meylli olduqları üçün əminliyi təmin etmək vacibdir. Bununla belə, direktorlar yeni strategiyaları istiqamətləndirmək və dəstəkləmək üçün indi həmişəkindən daha çox etibarlı məlumata ehtiyac duyurlar (IIA,2020a,2020b). Bu məlumatın etibarlılığına, xüsusən də böhran zamanı görülən tədbirlərin uzunmüddətli nəticələri ilə bağlı auditdən daha yaxşı heç kim zəmanət verə bilmir.

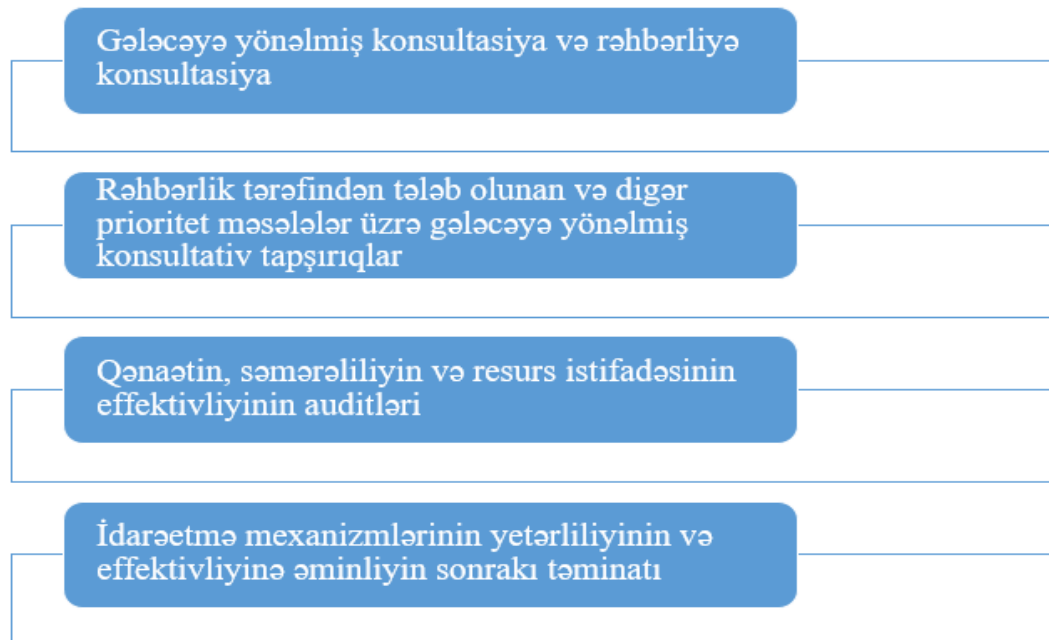
Mühüm mülahizələrdən biri aşağıdakı kimidir: daxili auditorlar işinin prioritetlərini məqsədi əminlik təmin etmək olan audit tapşırıqlarını yerinə yetirməkdən gələcəyə yönəlmiş təlimat və məsləhətlər vermək məqsədi daşıyan tapşırıqlara keçirməlidirlər. Bu prioritetlərin dəyişməsi Sxem 2 və 3-də görmək olar.

Sxem 2. Pandemiyadan əvvəl auditin fəaliyyətinin prioritetləri



Mənbə: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforplainenglishaccounting/resources/2020/special-report-covid-19-auditing-challenges.pdf>, 2020

Sxem 3. Pandemiya sonrası prioritetlər



Mənbə: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforplainenglishaccounting/resources/2020/special-report-covid-19-auditing-challenges.pdf>, 2021

Hollandiyada Mərkəzi daxili audit xidmətinin nümayəndələri anti-böhran qruplarının iclaslarında iştirak edirlər. Bu vəziyyətdə, daxili audit nəzərə alınmalı olan risklər barədə məsləhət verə bilən və rəhbərliyə eşitmək istədiklərini deyil, bilməli olduqlarını çatdırma bilən tənqidi köklənmiş dost rolunda çıxış edir. Lakin iş bununla

məhdudlaşmır. Mümkün olduqda, auditorlar vəsaitlərin tələb olunduğu kimi istifadə olunmasına (İT istifadə vasitəsilə) təminat verməyə və testləri/nəzarət tədbirləri/yoxlamaları keçirməyə davam edirlər.

Bu cür iş keçid həyata keçirərkən, yəni konsultasiyaların verilməsinə diqqət yetirildikdə, bunun daxili auditin müstəqilliyinə təsir göstərə biləcəyi nəzərə alınmalıdır (<http://www.icap.net.pk/wp-content/uploads/2018/08/New-Auditors-Report-Your-QuestionsAnswered.pdf>,2022). Ona görə də verilən məsləhətləri ifadə edərkən çox diqqətli olmaq vacibdir. Auditorlar bu problemi bacarıqla həll etməlidirlər. Onların fəaliyyətləri aktual olmalıdır. Çeviklik və operativ şəkildə reaksiya verməyə hazır olmaq zəruri müstəqillik səviyyəsini təmin etməyin ən yaxşı yoludur. Etibarlı tövsiyələr hazırlamaq üçün daxili audit xidmətlərinin lazımi sərişətlərə və bacarıqlara malik olması vacibdir.

Bir sıra ölkələrin təcrübəsi göstərib ki, dövlət sektorunun inkişafının aşağı səviyyədə olduğu şəraitdə daxili auditorlar üçün ilkin mərhələdə məsləhətləşmə funksiyasını yerinə yetirmək daha çətindir.

Pandemiya zamanı mərkəzi hakimiyyət, nazirlik və digər idarələrdən əhalinin ən çox zərər görmüş kateqoriyaları üçün operativ şəkildə dəstək proqramlarını həyata keçirmələri tələb olunur. Bu cür yardımın əhəmiyyətli məbləği və hökumətlərin onu təmin etmə sürəti saxtakarlıq və səhv riskini artırır və daxili nəzarət sistemləri həddindən artıq gərginlik altında işləməyə məcbur olur.

Lakin daxili nəzarət öz-özünə mövcud deyildir. O, təşkilatın məqsədlərinə çatma vasitəsindən biridir. Böhranı idarə edərkən, təşkilat yumşaldıla bilən qısamüddətli nəzarət və qorunması vacib olan uzunmüddətli nəzarət arasında tarazlıq yaratmalıdır. Belə ki, xəstəxanalarda müalicə zamanı fərdi qoruyucu vasitələrdən istifadə üçün norma və standartlar mövcuddur. Eyni zamanda, xəstəxanalar maksimum gücü ilə işləyəndə və xəstələrin həyatı üçün dərhal təhlükə yarandıqda bu standartları müəyyən səviyyədə yumşaltmaq olar. Bununla belə, nəzarətə bu cür yanaşma uzunmüddətli perspektivdə məqsədəuyğun hesab edilmir.

Daxili auditorlar daxili nəzarətin effektivliyini qiymətləndirməkdə əhəmiyyətli təcrübəyə malikdirlər. Buna görə bu sahədə onların səriştəsi və bacarıqları onlara əməliyyat rəhbərlərinin ehtiyac duyduğu dəstəyi və əminliyi (məsələn, risk dərəcəsi və istifadə olunan nəzarət vasitələrinin uyğunluğu ilə bağlı) təmin etməyə imkan verir.

Adətən daxili idarəetmənin audit nəzarəti zamanı onun strukturunun (nəzəri olaraq) daxili risklərlə işləməyə imkan verib-vermədiyi qiymətləndirir (https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid_19.html,2022). Daha sonra testlər nəticəsində bu mexanizmlərin gözlənilmədiyi kimi işləyib-ışləmədiyini müəyyənləşdirilir. Məsafədən iş şəraitində daxili nəzarət sisteminin necə qurulduğunu təhlil etmək olar, lakin onun işlədiyinə əmin olmaq üçün onu sınaqdan keçirmək daha çətin olur. Eyni zamanda, auditorların sadəcə rəy verməkdən imtina etdiklərini bəyan etməsi yolverilməzdir. Bunun əvəzinə, bəyanat yalnız nəzarət mexanizmlərinin qurulmasına dair məhdud uyğunluğun göstərilməsi şərti ilə təqdim edilməli və uyğunluğun təsdiq edilməsinin keyfiyyətində heç vaxt güzəştə getməməlidir.

Bununla belə, çətin və əvvəllər işləmədiyi yeni mühitdə işləmək daxili audit prinsiplərini qurban verilməsinə səbəb olmamalıdır. Hesabatlılıq və cavabdehlik baxımından müstəqilliyin qorunması və obyektiv düşüncənin qorunması müəssisənin fəaliyyətinə maksimum dəyər əlavə edilərkən qorunub saxlanılmalı olan vacib atributlardır. Ümumi məqsəddən uzaqlaşmaqdan, daxili audit işin içində olmalıdır.

Auditorlar üçün bu şəraitin müsbət tərəfi də var. Audit fəaliyyəti artıq daha rəqəmsallaşmaq üzrə və şirkətlər tərəfindən rəqəmsal imkanlara qoyulan investisiyalar bir çox firmalara yeni şəraitə digər sənayelərə nisbətən daha tez uyğunlaşmağa imkan verdi.

II FƏSİL. KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİNİN MÜASİR SƏVIYYƏSİNİN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ

2.1. Daxili auditin informasiya təminatının təhlili

Daxili nəzarətin informasiya təminatı təşkilatın biznes fəaliyyətinin rəasional idarə olunmasında mühüm rol oynayır. Məhz informasiya təminatının formalaşdırılması bu gün kommərsiya təşkilatlarında daxili nəzarətin formalaşdırılması və təkmilləşdirilməsi üçün obyektiv zəruri ilkin şərtədir (Namazova C.B., Kazimov R.N.,2012:s.17).

İnformasiya idarəçiliyi mütəxəssisləri müəyyən bir obyekt haqqında biliklərimizin qeyri-müəyənlilik dərəcəsinə azaldan sistemdə və ətraf mühitdə dəyişikliklər haqqında məlumatların məcmusunu başa düşürlər. Ehtimal olunur ki, məlumat mübadiləsi insanlar, insan və kompüter arasında, eləcə də kompüterlər arasında həyata keçirilə bilər.

İnformasiya cəmiyyətdə mühüm rol oynayır, insanların müxtəlif maddi və intellektual fəaliyyətini əlaqələndirir və həyatın ən mühüm resursu kimi çıxış edir. Eynilə, bu növ resursun xarakterik xüsusiyyəti, məsələn, təbii sərvətlərdən fərqli olaraq, o, nəinki zaman keçdikcə azalmır, həm də daim artır və bununla da təcrübənin toplanmasına şərait yaradır, bu da səmərəli idarəetmə qərarlarının hazırlanması və qəbuluna öz töhfəsini verir.

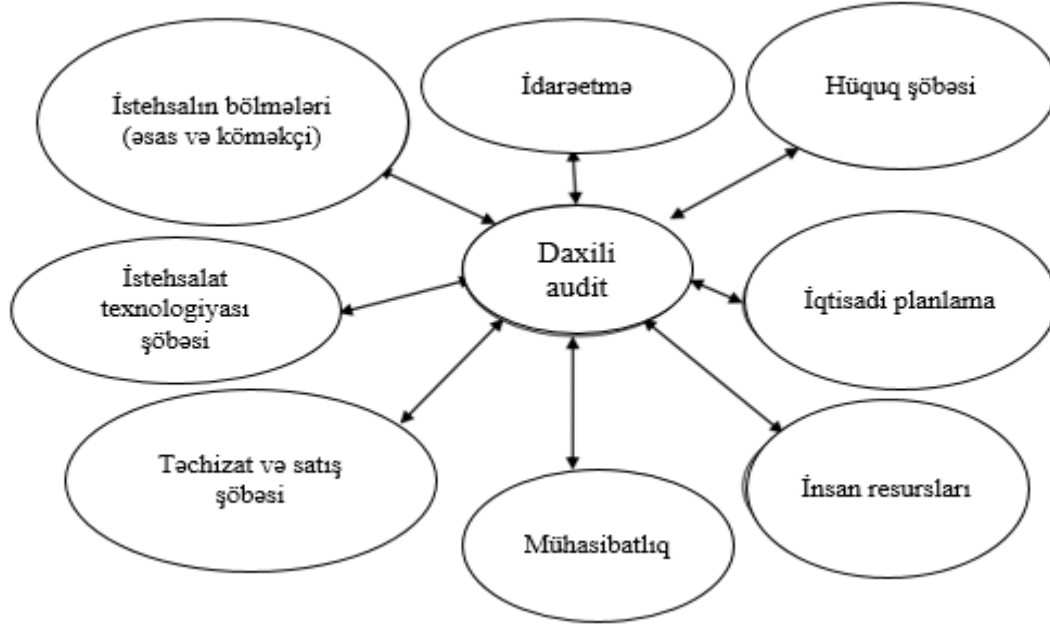
Maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti barədə məlumatların mövcudluğu bir müəssisənin idarə edilməsi üçün ilkin əsasdır. Təşkilat sosial-iqtisadi sistem kimi onun idarə olunması üçün geniş informasiya(tənzimləyici, texniki, mühasibat uçotu) bazası tələb edir.

Biznes fəaliyyətinin inkişafına yönəlmiş idarəetmə problemlərini həlli üçün tam, etibarlı və aktual məlumat lazımdır (Арене &Лоббек, 2001, s. 95). Daxili nəzarətin effektivliyi, eləcə də bütövlükdə idarəetmənin səmərəliliyi qərarların qəbulu prosesini

təmin etmək üçün məlumat toplanması, emalı və paylanmasının təşkil olunmasından çox asılıdır.

Daxili audit şöbəsi ilə müəssisənin digər bölmələri arasında əlaqəsi Sxem 4-də göstərilmişdir.

Sxem 4. Daxili audit şöbəsinin müəssisənin digər bölmələri ilə əlaqəsinin sxemi



Mənbə: İstinad məlumatı əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır (Арепе & Лоббек, 2001).

Daxili nəzarətin effektivliyi etibarlı idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün tam informasiya bazasının formalaşmasına diqqət yetirir. Həmçinin təsərrüfat obyektlərinin idarə olunması səviyyəsini əhəmiyyətli dərəcədə yüksəltməyə imkan verən yüksək səmərəli avtomatlaşdırılmış məlumat sistemlərinin getdikcə geniş şəkildə tətbiqi vacibdir.

Müasir informasiya sistemləri məlumatı toplamaq və saxlamaq, onu tez və dəqiq təyinatına ötürmək, emal etmək, nəzərdə tutulan göstəricilərdən kənarlaşmanı müəyyən etmək, məlumatları təhlilinə imkan verir (Namazova C.B., Kazımov R.N., 2012, s.39). Bu əsasda təşkilatın fəaliyyətinin bütün sahələrini təcridən sistemə şəkildə izləmək, koordinasiya etmək və vaxtında müvafiq düzəlişlər etmək, ekoloji şəraitdə baş verən dəyişiklikləri izləmək mümkün olur. Qabaqcıl informasiya sistemlərindən istifadə nəzarətin mərkəzləşdirilməsi və səmərəliliyinin gücləndirilməsi, təşkilatın fəaliyyətinə

nəzarət funksiyalarının idarəetmənin ən yüksək səviyyəsinə ötürülməsi üçün ilkin şərtlər yaradır. Kommersiya təşkilatlarında daxili nəzarətin məlumat bazasının nəzərdən keçirilməsinə keçməzdən əvvəl daxili nəzarət üçün zəruri olan informasiyalara əsas tələbləri aşkarlamaq vacibdir. Daxili nəzarət nöqtəyi-nəzərindən məlumatın ilk növbədə cavab verməli olduğu tələblər aşağıdakılardır.

Məlumat etibarlı və ya güvənli olmalıdır. Məlumat, işin həqiqi vəziyyətin təhrif etdirmirsə, etibarlı hesab edilə bilər. Təcrübədə bu tələbin yerinə yetirilməsi məlumatların əldə edilməsində metodoloji cəhətdən düzgün üsullardan istifadə etməklə, eləcə də alınan məlumatların yenidən yoxlanılması ilə əldə edilir. Etibarsız məlumatlar əsasında qəbul edilən qərarlarda səhvlik olma ehtimalı var və nəticədə təsərrüfat subyekti üçün böyük itkilərə səbəb olacaq.

Məlumatın vaxtında olması onun istifadəsi üçün əlçatan olduğu anda aktual qalmasını nəzərdə tutur. Daim dəyişən şəraitdə işləyərkən aktuallıq tələbləri əhəmiyyətli dərəcədə artır (<https://www.iaasb.org/focus-areas/guidance-auditors-during-coronavirus-pandemic,2022>). Məlumatın aktual olduğu müddət onun əsasında qəbul olunan qərarların xarakterindən asılıdır, lakin istənilən halda bu müddət idarəetmə qərarının qəbulu üçün ayrılan vaxtdan az olmalıdır. Banklarda daxili nəzarət nöqtəyi-nəzərindən məlumatın səmərəliliyinə tələblər tez-tez artır, çünki bir çox əməliyyat növləri üçün real vaxt rejimində məlumat əldə etmək lazımdır.

Məlumatın əldə edilməsinin tamlığı və müntəzəmliyi lazımi miqdarda məlumatların sisteməlik şəkildə alınması, habelə onların saxlanması lazımi səviyyədə təşkilidir. İnformasiya başa düşmək və ona əsasında idarəetmədə qərar qəbul etmək üçün kifayətdirsə, tamlıq tələbini ödəyir. Natamam məlumat yalnız qərarların qəbuluna mane olmur, həm də idarəetmə səhvlərinə çıxara bilər.

Məlumat dəyərli olmalıdır, yəni faydalı olmalıdır, çünki əks halda o, yalnız diqqəti yayındırır, proseslərin, hadisələrin və əməliyyatların mahiyyətini dərk etməyə mane olur. İnformasiyanın dəyəri onun əsasında həll ediləcək vəzifələrin həcmindən və əhəmiyyətindən asılıdır.

İnformasiya istifadə üçün hazırlanmalıdır ki, bu da qərarlarının qəbulu üçün ondan vaxtında və səmərəli istifadəyə imkan verir. Bu tələbin yerinə yetirilməsi məlumatların müvafiq emalı və əlçatan, asanlıqla oxuna bilən formada (məsələn, cədvəllər, diaqramlar, qrafiklər şəklində) təqdim edilir.

Məlumat həm də müqayisəlilik kimi vacib tələbi ödəməlidir; bu tələb olmadan məlumatların sonrakı emalı mənasız olur. Məlumatların müqayisəliliyinə təşkilatın bütün bölmələrində, o cümlədən filiallarda müşahidələrin vahid metodoloji bazasının istifadəsi və göstəricilərin qeydiyyatı ilə nail olunur.

Sadalanın tələblərin əksəriyyətinin yerinə yetirilməsi yalnız inkişaf etmiş informasiya sistemləri olduqda təmin edilə bilər. Bunun üçün telekommunikasiya şəbəkələrinin bütün vasitələrindən istifadə etməklə xarici informasiya mənbələrinə çıxışı daim genişləndirmək, həmçinin daxili məlumat mənbələrini vahid məlumatların təşkili sistemləri, məsələn, məlumatların təqdim edilməsi standartları və siyahı ilə birləşdirmək vacibdir (Abbasov İ.M., 2007:s.147).

Müəssisələrdə daxili nəzarəti təmin etmək üçün xarici və daxili məlumat mənbələrinin spektri olduqca genişdir. Həmçinin daxili nəzarət məqsədləri üçün ən vacib xarici məlumat mənbələri aşağıdakılar tərəfindən qəbul edilən sənədlərdir: ali qanunverici orqanlar; ölkənin ali icra hakimiyyəti orqanları; digər dövlət nəzarəti orqanları və s.

Xarici informasiya mənbələri arasında çoxsaylı elmi nəşrlər, elmi simpozium və konfransların məruzələri, habelə xüsusi məlumat toplularında olan müxtəlif informasiya və analitik materiallar kimi tükənməz və əlçatan informasiya mənbəyinin adını çəkmək lazımdır.

Daxili nəzarətin informasiya təminatında daxili məlumat mənbələri böyük rol oynayır. Onların arasında, ilk növbədə, təşkilatın təsis sənədləri, təşkilatın uçot siyasəti, habelə qərarların qəbulu, əməliyyatlar, xidmətlərin göstərilməsi qaydalarını və prosedurlarını tənzimləyən digər daxili normativ sənədlər (qanunlar, sərəncamlar,

təlimatlar, əsasnamələr və s.), mühasibat uçotu və hesabat məlumatları və s. vurğulamaq lazımdır.

Təşkilatda daxili nəzarətin informasiya təminatı problemlərini həll edərkən sistemli yanaşmadan istifadə etmək də vacibdir. Təşkilatda daxili nəzarətin informasiya təminatına sistemli yanaşma, effektiv daxili nəzarətin aparılması üçün məlumatı təşkil edən bir-biriylə əlaqəli elementlər toplusunun mövcudluğu kimi başa düşülməlidir.

Daxili nəzarəti təmin edən əsas informasiya sistemləri aşağıdakılardır (<https://www.frc.org.uk/getattachment/9e194b9b-c309-43b5-9dd7-ed449017dd57/Updated-Audit-Guidance-09-Apr-20.pdf,2021>):

1. xarici informasiya sistemləri:

- qanunvericilik və normativ sənədlər sistemi;
- yeni informasiya texnologiyalarına əsaslanan informasiya sistemləri;

2. daxili informasiya sistemləri:

- təşkilatın daxili normativ sənədləri sistemi;
- mühasibat uçotu və hesabat sistemi;
- avtomatlaşdırılmış uçot sistemi;
- iqtisadi təhlükəsizlik sistemi;
- təşkilatın fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi sistemi;
- marketinq informasiya sistemi, digər daxili informasiya sistemləri.

İnformasiya sistemlərindən istifadə qanun və qaydalarla tənzimlənir. Müəssisənin fəaliyyəti barədə məlumatların əksəriyyəti avtomatlaşdırma vasitələrindən istifadə etməklə daxili və xarici istifadəçilərə təqdim edilməlidir. Təşkilatların fəaliyyətinə maliyyə nəzarəti üçün məlumat mənbəyi qanuni tələblərə uyğun olaraq apardıqları mühasibat uçotudur. İnformasiya təminatının tərkib hissəsi olaraq mühasibat uçotunun əsas vəzifələri bunlardır (Соловьева И.В, 2009:с.115):

1) maliyyə hesabatlarının daxili və xarici istifadəçiləri üçün zəruri təşkilatın fəaliyyəti və əmlak vəziyyəti haqqında tam və etibarlı məlumatın formalaşdırılması;

2) təşkilat tərəfindən təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsində yerli qanunvericiliyinə riayət edilməsinə və onların məqsədəuyğunluğuna, əmlakın və öhdəliklərin mövcudluğuna və hərəkətinə, materialdan istifadəyə nəzarət üçün maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri üçün zəruri məlumatların verilməsi; təsdiq edilmiş normativlərə, standartlara və smetalara uyğun əmək və maliyyə resursları;

3) təşkilatın təsərrüfat fəaliyyətinin mənfi nəticələrinin qarşısının alınması və onun maliyyə sabitliyini təmin etmək üçün təsərrüfatdaxili ehtiyatların müəyyən edilməsi.

Azərbaycan Respublikasının mühasibat uçotu haqqında qanunvericiliyinin əsas məqsədləri əmlak, öhdəliklər və təsərrüfat əməliyyatlarının vahid uçotunun təmin edilməsi, maliyyə hesabatlarının istifadəçilərinə üçün zəruri təşkilatların əmlak vəziyyəti, onların gəlir və xərcləri haqqında müqayisəli və etibarlı məlumatların tərtib edilməsi və təmin edilməsidir (“Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 1994).

Tənzimləmə sistemində aşağıdakı səviyyələr fərqləndirilir:

1. Audit fəaliyyətini tənzimləyən qanunlar (məsələn, 822 nömrəli Audit haqqında qanun) audit subyektlərinin anlayışlarını, tələblərini, audit tapşırıqlarını, əsas hüquq və vəzifələrini müəyyən edir.

2. Audit fəaliyyətinin qaydaları (standartları), AR Maliyyə Nazirliyinin əmrləri, qərarları. Audit bazarının bütün subyektləri üçün məcburi olan audit qaydalarını, kadr hazırlığı sahəsində tələbləri, audit fəaliyyətinin sertifikatlaşdırılmasını müəyyən etmək. Milli audit standartları: - audit fəaliyyətinin aparılması qaydasına dair tələbləri müəyyən edir, habelə bu milli qanunvericiliklə nəzərdə tutulan digər məsələləri tənzimləyir; - beynəlxalq audit standartlarına uyğun hazırlanmışdır; - auditor təşkilatları, ayrı-ayrı auditorlar, habelə auditorların və onların əməkdaşlarının özünütənzimləyən təşkilatları üçün məcburidir.

3. Özünütənzimləyən təşkilatların sənədləri, qərarları, normaları, o cümlədən auditi akkreditə olunmuş peşəkar birliklərin qaydaları (standartları). Auditorların özünütənzimləmə təşkilatının standartları:

- auditin xüsusiyyətləri və ya auditlə bağlı xidmətlərin göstərilməsinin xüsusiyyətləri ilə əlaqədardırsa, milli audit standartlarıyla müəyyən edilən tələblərə əlavə olan audit prosedurlarına tələbləri müəyyən etmək;

- auditor təşkilatlarının, ayrı-ayrı auditorların öz fəaliyyətini həyata keçirilməsinə maneə yaratmamalıdır;

- auditor təşkilatları, auditorların göstərilən özünütənzimləmə təşkilatının üzvü olan auditorlar üçün məcburidir.

Auditorların hər bir özünütənzimləmə təşkilatı auditorlar üçün auditorlar üçün peşə etikasını kodeksinin audit şurası tərəfindən təsdiqlənir. Eynilə, auditorların özünütənzimləmə təşkilatı onun qəbul etdiyi auditorların peşə etikasını kodeksinə əlavə tələblər daxil etmək hüququna malikdir.

4. Daxili audit standartları. Auditlə bağlı xidmətlərin auditini apararkən auditorlar tərəfindən istifadə olunur. Onlar audit təşkilatlarının özləri və fərdi auditorlar tərəfindən hazırlanır, ümumi qaydaları və özünütənzimləmə təşkilatlarının qaydalarına əlavə edilə bilər, lakin onlara zidd olmamalıdır.

Hesabat sənədləri maliyyə nəzarəti üçün əsas məlumat mənbəyidir. Maliyyə hesabatları istifadəçilərə müəssisənin maliyyə vəziyyəti və fəaliyyəti, habelə dəyişikliklər və onun hesabat dövründəki maliyyə vəziyyəti haqqında ümumiləşdirilmiş məlumatı rahat və münasib şəraitdə təqdim etmək məqsədilə maliyyə uçotu məlumatları əsasında tərtib edilmiş hesabat formalarının məcmusudur (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>,2022).

Mühasibat uçotu sistemi müəssisənin uçot siyasətindən, uçotun aparılması və hesabatlarının hazırlanmasına cavabdeh olan struktur bölməsindən, mühasibat işçiləri arasında vəzifə və səlahiyyətlərin bölüşdürülməsindən, sənədlərin, təsərrüfat əməliyyatlarının registrlərinin hazırlanması, dövriyyəsi, saxlanması təşkili, bu

əməliyyatların uçotu qaydasını, registrlərdən məlumatların ümumiləşdirilməsinin forma və üsullarından asılıdır(https://studme.org/14940511/buhgalterskiy_uchet_i_audit/dokumentatsiya_vnutrennego_auditora,2022)

İstehsal uçotu sistemində ilk növbədə məsrəflər haqqında məlumat yaradılır. İstehsal məsrəfləri idarəetmə uçotunun əsas obyektlərindən biridir. Onlar növlərə, yaranma yerlərinə və xərc daşıyıcılarına görə qruplaşdırıldıqdan sonra uçota alınır. İdarəetmə uçotunun digər obyekt məsrəflərin yaranması və məsrəf daşıyıcılarının sınaqları zamanı da nəzərə alın bilən nəticələndir. Müxtəlif uçot obyektlərinin məsrəflərinin və nəticələrinin müqayisəsi prosesində istehsal-təsərrüfat fəaliyyətinin səmərəliliyi aşkarlanmır. İdarəetmə uçotu məlumatları adətən təşkilatın kommersiya sirridir, dərc olunmur və məxfidir. Təşkilatın rəhbərliyi daxili hesabatların tərkibini, təqdim edilmə müddətini və tezliyini müstəqil olaraq müəyyən edir.

Daxili auditin informasiya təminatının formalaşdırılmasında mühüm əhəmiyyəti mühasibat sənədləri və idarəetmə uçotunun hesabatı kəsb edir (Abbasov İ.M.,2007,s.347). İdarəetmə uçotunun təşkili əlavə məlumatlar əldə etməyə imkan verir və bunun əsasında təşkilatın biznes fəaliyyətinin idarə edilməsində xərcləri minimuma endirmək və riski azaltmaq üçün operativ qərarlar qəbul edilir. Hər bir organizasiya maliyyə sabitliyini və təsərrüfat fəaliyyətini təmin etmək məqsədilə məsrəflər və məhsul haqqında məlumat bazasının yaradılması çərçivəsində idarəetmə uçotunu müstəqil olaraq təşkil edir. Təşkilatın uçot siyasəti daxili nəzarətin informasiya bazası olaraq mühasibat uçotu hesablarını, sənəd dövriyyəsinə, məsrəflərin uçotunun üsul və üsullarını, idarəetmə uçotu çərçivəsində hesabatı müəyyən edir.

2.2. Daxili auditin aparılması mərhələləri və nəticələrinin sənədləşdirilməsi

Əgər müəssisə özünün audit xidmətini yaradırsa, o zaman onun üçün daxili audit haqqında əsasnamə hazırlanır. Əsasnamə audit şöbəsinin özünün işini tənzimləyir və qalan şöbələrə audit zamanı onların hüquq və vəzifələrini izah edir.

Yoxlama başlamazdan əvvəl auditin aparılması üçün əmr verilir. Bu əmrdə auditin keçirilmə tarixi, audit qruplarının rəhbərlərini, audit planının həyata keçirilməsində yoxlanılan şöbələrin rəhbərlərinə kömək etmək ehtiyacı, audit üçün zəruri resursların təmin edilməsinə, audit zamanı aşkar olunan uyğunsuzluqlara düzəlişlərin edilməsinə və əmrin icrasına cavabdeh olan şəxslər göstərilir.

Audit prosesi bir neçə əsas mərhələyə bölünür. Aşağıdakı addımlar tək bir obyektin auditi üçün xarakterikdir (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>, 2022):

1. İlk planlaşdırma.
2. Riskin qiymətləndirilməsi.
3. Ümumi planın və audit proqramının işlənilib hazırlanması.
4. Auditin aparılması.
5. Auditin nəticələrinin qiymətləndirilməsi və sənədləşdirilməsi.

İlkin planlaşdırma. Buraya yoxlanılan obyekt haqqında tam təsəvvürün əldə edilməsi, audit obyektinə tətbiq edilən hüquqi öhdəliklərin, qaydaların və uçot standartlarının təhlili, auditin əsas risklərinin və vəzifələrinin ilkin müəyyənləşdirilməsi, zəruri əmək xərclərinin qiymətləndirilməsi, audit cədvəlinin müəyyən edilməsi və digər audit strukturlarından lazımi yardımın qiymətləndirilməsi daxildir.

Riskin qiymətləndirilməsi. Auditlərin yekun planlaşdırılmasının və onun həyata keçirilməsinə zəruri olan resursların müəyyən edilməsinin əsasında məhsulun, bank əməliyyatlarının və ya hadisənin fəaliyyətinə xas risklərin sistemətiq qiymətləndirilməsi prosesi dayanır. Bu cür qiymətləndirmələr daxili audit xidmətinin rəhbərliyinə konkret audit obyektinin "riskliliyini" nəzərə almaqla audit və resursları planlaşdırmağa icazə verir.

Audit obyektinin, ona tətbiq olunan standartların və mühasibat uçotu prosedurlarının ilkin tədqiqi məlumatlarına əsasən, auditorlar "əsas" riskləri müəyyənləşdirir və bu risklərə uyğun olan audit tapşırıqlarını tərtib edirlər (Соловьева

И.В,2009:c.98). Riskin qiymətləndirilməsi üçün zəruri ilkin şərt audit obyektinin təsvirini əldə etməkdir. Obyekt haqqında sənədləşdirilmiş məlumat massivi müxtəlif növ əməliyyatları əhatə edir; məlumat mübadiləsi; daxili nəzarət məsələləri; cəlb olunan personal; istifadə edilən hesablar.

Bu mərhələdə mühüm element, səhvlərin və düzgün olmayan hərəkətlərin aşkar olunması və qarşısının alınması baxımından nəzarət sisteminin effektivliyinin müəyyən edilməsindən ibarət olan nəzarətin natamamlıq riskinin qiymətləndirilməsidir. O, aşağıdakı hərəkətləri nəzərdə tutur (Арепе & Лоббек,2001:s.95):

- 1) müəyyən bir obyektə xas olan riskləri və potensial səhvləri müəyyən edilməsi;
- 2) müəyyən riski və ya səhv ehtimalını azaldan mövcud nəzarət sistemlərinin seçilməsi;
- 3) seçilmiş idarəetmə sistemlərinin effektivliyinin müəyyən edilməsi;
- 4) seçilmiş idarəetmə sistemlərinin etibarlılığının qiymətləndirilməsi;
- 5) xüsusi idarəetmə sistemlərinin fəaliyyətinin hərtərəfli yoxlanılması ehtiyacının müəyyən edilməsi.

Buradan belə nəticəyə gəlinir ki, risklərin qiymətləndirilməsi daxili auditin ən vacib və mürəkkəb problemlərindən biridir və onun nəzərdən keçirilməsi bu maddənin əhatə dairəsindən kənar qalır.

Ümumi planın və audit programının işlənilib hazırlanması. Bu istiqamətdə ilk addım potensial səhvləri müəyyən etməkdir. Bu məqsədlə:

a) səhvlərin əsas növlərinin siyahısı tərtib edilir: etibarsız əməliyyat, qeyri-dəqiq və ya vaxtında qeydə alınmamış əməliyyat, icazəsiz, səhv təsnif edilmiş əməliyyat və s.;

b) əməliyyat dövrünün kritik mərhələləri nəzərdən keçirilir: əməliyyatın hazırlanması, təsdiqi, qeydiyyatı və icazəsi, müvafiq sənədin işlənməsi, düzəlişi, nəzarəti və icrası;

c) bu obyektin əvvəlki auditlərinin aparılması təcrübəsi qiymətləndirilir.

Daha sonra, audit obyektinin təsviri təhlil edilir və səhvlərin qarşısını almaq üçün mövcud nəzarət sistemlərinin etibarlılığı müəyyən edilir. Aşağıdakı əsas nəzarət mexanizmləri nəzərdən keçirilir (IIA, 2020a:p.15):

a) həcmi ilkin sənədlərlə təsdiqlənən mövcud aktivlərin aktivlərlə əlaqələndirilməsi və müqayisəsi. Bunun üçün emal edilmiş məlumatların ardıcıl olduğu xüsusi nəzarət "faylının" yoxlanılması və ya digər əməliyyatlarda iştirak edən mütəxəssislər tərəfindən daxil edilən məlumatların müvafiq aktivlərlə birbaşa müqayisəsi nəzərdə tutulur;

b) bu əməliyyatı həyata keçirməsinə icazə elektron sistemdə qanuni qüvvəyə malik olmayan əməliyyatların aparılmasına imkan verməyən ümumi məlumatların təhlükəsizliyinə nəzarət prosedurlarının olması ilə müəyyən edilir;

c) çıxış təhlili həmişə ən azı müəyyən dərəcədə əl ilə aparılır. Belə təhlilin məqsədi çıxarılan məlumatların gözlənilən nəticələrlə təfərrüatlı müqayisəsi yolu ilə onların etibarlılığını və düzgünlüyünü yoxlamaqdan ibarətdir;

d) aktivlərə girişə nəzarət (icazəsiz və icazəli girişə nəzarət). Aktivlərə səlahiyyəti olan, öhdəliklərin düzgün bölüşdürülməsi ilə, çatışmazlıqları gizlədə biləcəkləri saxtalaşdıraraq müvafiq qeydlərə giriş imkanı olmamalıdır;

e) informasiya sistemlərinin əldə edilməsi, inkişafı, saxlanması və dəstəklənməsindən başlayaraq kredit təşkilatının elektron sistemində məlumatların monitorinqi yoluyla həyata keçirilən ümumi elektron nəzarət.

Audit proqramını tərtib edərkən aşağıdakılar nəzərə alınır (Namazova C.B., Kazimov R.N.,2012: s.28):

- şirkətin daxili auditi üçün təklif olunan proseslərin yeri və əhəmiyyəti;
- şirkətin əvvəlki daxili auditlərinin nəticələri;
- şirkətin ötən dövr ərzində fəaliyyətinin rəhbərlik tərəfindən təhlilinin nəticələri;
- şirkətin fəaliyyətinin sisteməlik monitorinqi məlumatları.

Audit proqramına şirkətin daxili auditini təşkil etmək və müəyyən edilmiş vaxt çərçivəsində səmərəli və keyfiyyətli aparılması üçün lazım olan məlumat və resurslar daxil edilməlidir və həmçinin aşağıdakılar daxil ola bilər:

- audit proqramı və fərdi auditlər üçün məqsədlər;
- auditlərin həcmi/sayı/növləri/yerləri;
- audit proqramı prosedurları;
- auditin meyarları;
- audit üsulları;
- audit üçün qrupun (qrupların) formalaşdırılması;
- zəruri resurslar, o cümlədən auditorlar üçün səyahət və yaşayış xərcləri;
- məxfiliyə riayət edilməsi, məlumatın mühafizəsinin təmin edilməsilə bağlı proseslər.

Pandemiya şəraitində böhran səbəbindən daxili audit planının bir çox şirkətlərdə dəyişdiyi bəllidir. Çox vaxt fiziki mövcudluğu və/və ya iş yerinə səfərləri tələb edən auditlər yenidən planlaşdırılır və ya ləğv edilir. Nəticə etibarilə, əvvəllər bu üsulla əsasən yoxlanılan bölmələrin riskləri tam əhatə olunmaya bilər (<https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid19.html>,2022).

Daxili audit xidmətləri, mümkün olduqda, planlaşdırılan auditləri yenidən planlaşdırmaq və ya ləğv etmək məcburiyyətində qalmamaq üçün analitika və ya məsafədən audit prosedurlarından istifadə edə bilər.

Müəyyən fəaliyyətlərin ləğvi və yenidən planlaşdırılması ilə yanaşı, koronavirusla bağlı riskləri əhatə olunması üçün audit planlarına yeni baxışlar əlavə edilməlidir. Bu baxışların əsas məqsədi əvvəlki effektivliyi və səmərəliliyi təmin etmək və təşkilatın rəhbərinə düzgün istiqamət vermək üçün əminliyin əldə olunmasıdır.

Auditin aparılması. Şirkətin daxili auditini daxili auditin aparıldığı struktur bölmənin və ya həmin idarənin işçiləri ilə görüşü ilə başlayır. İclas zamanı daxili audit qrupu təqdim edilir, onlara auditin məqsədi, əhatə dairəsi, aparılması üsulları izah edilir, planlaşdırılan planın təfərrüatları, habelə daxili audit qrupunun yoxlanılan

struktur bölmənin işçiləri ilə qarşılıqlı əlaqə üçün məlumat kanalları aydınlaşdırılır (Соловьева И.В, 2009, с. 98).

Daxili audit qrupu təsdiq edilmiş tarixə və plana uyğun olaraq struktur bölmənin və şirkətin özünün fəaliyyətini yoxlayır.

Daxili audit zamanı müxtəlif məlumatların toplanması üsullarından istifadə etməklə yoxlanılan struktur bölmənin işçiləri arasında sorğu aparılır, sənədlər öyrənilir və müşahidələr aparılır. İşlərin, sənədlərin və şirkət əməkdaşları fəaliyyətinin icrasının keyfiyyətə nəzarət həyata keçirilir. Bu yolla daxili auditorlar audit sübutlarını toplayır, müşahidələrinin uçotunu aparır, mümkün uyğunsuzluğu göstərən faktları dəqiq qeyd edirlər.

Təsdiq edilmiş audit planına əsasən, daxili audit üçün məlumatların toplanması bir neçə ay və ya həftə ərzində həyata keçirilə bilər. Mümkün yoxlama meyarlarına daxildir:

- müəssisənin şöbələrinin fəaliyyətin məqsədləri və işçilərin vəzifələri barədə məlumatların bütün işçilər üçün mövcudluğu və əlçatanlığı;
- işçilər arasında yoxlanılan prosedurla tanışlıq, bilik, anlayış və icra dərəcəsi;
- şirkətin yoxlanılan fəaliyyətinin icrasının hər bir mərhələsinin mərhələli yoxlanılması;
- zəruri sənədlərin icrasının yoxlanılması;
- yoxlanmanın tələbinə uyğun olaraq sınaqdan keçirilən elementin icrasının qiymətləndirilməsi;
- əvvəlki audit zamanı müəyyənləşdirilmiş uyğunsuzluqların aradan qaldırılmasının və düzəldici və qabaqlayıcı tədbirlərin effektivliyinin yoxlanılması.

Daxili audit apararkən daxili auditorlardan obyektivlik və qərəzsizlik prinsiplərinə riayət etmələri tələb olunur.

Təşkilatın daxili auditi zamanı əldə olunan məlumatlar məqsədlərə, audit meyarlarına uyğun olaraq hərtərəfli təhlil edilir və zəruri hallarda əlavə materiallar tələb

olunur. Auditorların müzakirəsi əsasında uyğunsuzluq aşkar edildikdə, hər bir uyğunsuzluq üçün ayrıca olaraq uyğunsuzluq aktı tərtib edilir (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>,2022).

Aşkar edilmiş uyğunsuzluqları yoxlanılan şirkətin rəhbəri ilə müzakirədən sonra daxili audit qrupunun rəhbəri daxili auditin nəticələrini Audit Hesabatında sənədləşdirir, həmin uyğunsuzluqları ümumiləşdirir, onların şirkət üçün əhəmiyyətini nəzərə alır və təşkilatın fəaliyyəti milli və beynəlxalq mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlılığı standartlarına, mühasibat uçotu haqqında AR qanunvericiliyinə və digər idarəetmə sənədlərinin tələblərinə uyğunluq səviyyəsi haqqında nəticəyə gəlir.

5. Auditin nəticələrinin qiymətləndirilməsi və sənədləşdirilməsi.

Daxili auditin sənədləşdirilməsi onun ixtisaslı aparılması üçün ən vacib şərtlərdən biridir. Auditin nəticələrinə dair hesabat tərtib edən auditorun auditin planlaşdırılmasının müfəssəl təsviri, işin gedişi, daxili nəzarət və uçot sisteminin təhlili, auditin nəticələrinə əsasən ayrı bölmələr və onları təsdiq edən sənədlər olmadıqda etibarlı hesabatın (nəticənin) hazırlanması mümkün deyil. İş sənədlərinin mövcudluğu auditorların hərəkətlərini nəticələr əks etdirilən iş sənədləri (dosyaları) ayrı- təhlil etməyə və bununla onların işinin həm daxili, həm də xarici keyfiyyətinə nəzarəti təşkil etməyə imkan verir.

Audit sənədləri auditin düzgün (dərin və keyfiyyətlə) aparılmasına dair sənədli sübutlar təqdim etməli, audit üsullarını, yoxlanılan sənədlərin həcmiini açıqlamalı və audit hesabatının tamlığını və keyfiyyətini təsdiq etməlidir. Onlar həmçinin hansı kitablar və jurnallar, qeydlər və s. haqqında izahatları ehtiva etməlidir. Azərbaycan Respublikasının normativ və qanunvericilik bazasına uyğun və ya uyğun olmayaraq həyata keçirilən əməliyyatları müvafiq qaydada əks etdirməlidir(https://studme.org/14940511/buhgalterskiy_uchet_i_audit/dokumentatsiya_vnutrennego_auditora,2022). Bundan əlavə, auditin düzgün planlaşdırıldığı, planın auditorlar tərəfindən icrasına gündəlik nəzarət edildiyi və audit zamanı yoxlanıldığı, zəruri hallarda müvafiq araşdırmaların aparıldığı sənədləşdirilməlidir. İş sənədləri audit rəhbərinə həm

bütövlükdə komandanın, həm də hər bir auditorun işini ayrı-ayrılıqda qiymətləndirmək və sonrakı dövrlərdə auditin aparılması şərtlərinin dəyişdirilməsinin zəruri olub-olmadığını öyrənməyə imkanı verir.

Daxili audit nəticələrinə aid sənədləri dörd növ sənədə təsnif edilə bilər.

1. Uyğunlaşdırma sənədlərinin toplusu - bunlara daxildir (Арепе & Лоббек, 2001:s.96):

- əvvəlki dövrə aid hesabların ilkin qalığı;
- cari dövr üçün hesablar üzrə qalıq və dövriyyə;
- Baş Kitabın hər bir hesabı üzrə qalıq və dövriyyəyə uyğunluq;
- audit zamanı edilən düzəlişlər;
- audit nəticələrinə əsasən edilməsi tələb olunan düzəlişlər;
- müəyyən edilməsi mümkün olan hallarda cari dövr üzrə hesabların yekun qalığı.

2. Yoxlama sənədlərinin toplusu - müxtəlif mənbələrdən müəyyən edilən hesab balansında olan uyğunsuzluqların öyrənilməsi, yəni ilkin sənədlərin məlumatlarının Baş Kitabın məlumatlarına uyğunluğunu yoxlayan sənədlərdir. Bu komplektə əməliyyatların düzgünlüyünün, qanuniliyinin və etibarlılığının və onların yerli qanunvericiliyə və normativ sənədlərinə uyğunluğunun yoxlanılması zamanı tərtib edilmiş bütün sənədlər (cədvəllər və s.) daxildir.

3. Dövrün sonunda balansın təhlili - bu sənədlər toplusu dövrün sonunda balansın tərkib hissələrini ümumiləşdirir və onun etibarlılığını yoxlayır, məsələn, analitik uçotda - fərdi alıcılar və ya təchizatçılar debitor borclarına və kreditor borcları. Sintetik uçotda balansı təşkil edən analitik komponentlərin etibarlılığı haqqında nəticələrlə üzləşmələr, sorğular, inventarlaşdırma nəticələri və s. haqqında məlumatlar verilir.

4. Təşkilatın maliyyə vəziyyətinin təhlili üzrə sənədlər toplusu - bu sənədlər toplusu maliyyə vəziyyətinin və təşkilatın balansının ekspress təhlili və ətraflı təhliliyə bağlı zəruri və bütün analitik göstəriciləri cədvəllər və hesablamalar şəklində ehtiva etməlidir.

Daxili auditin həyata keçirilməsi mərhələlərinə baxdıqdan sonra , pandemiya və post-pandemiya şəraitində daxili audit və şirkət üçün yaranan risklərə nəzər salmaq (https://www.ey.com/ru_ru/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next,2022). 2020-ci ildə Ernest & Young-da keçirilən sorğuya əsasən,iştirakçılar bir sıra yeni və artan riskləri qeyd ediblər.

Ən yüksək riskli sahələr barədə suala cavab olaraq respondentlərin əksəriyyəti (76%) ilk növbədə işçilərin sağlamlığı və rifahını qeyd edib. Son zamanlar ortaya çıxan digər çox yüksək risk respondentlərin 72%-i tərəfindən qeyd edilən işçilərin ofisə qayıtmasıdır. Digər yüksək riskli sahələrə təchizat zənciri və qlobal ticarət (50%), texnologiya və informasiya təhlükəsizliyi (47%), likvidlik və dövriyyə kapitalı (44%) daxildir.

Öz biznesinin yeni və ya artan riskləri sırasına fırldaqçılığı daxil edən respondentlərin sayının çox qeyd etmək vacibdir. Bunun potensial səbəbləri arasında uzaqdan işə keçidlə əlaqədar nəzarət və proseslərdə dəyişikliklər, işçilərin ixtisarı ilə əlaqədar vəzifələrin bölüşdürülməsi ilə bağlı ziddiyyətlər və mövcud iqtisadi şəraitdə fırldaqçılıq üçün əlavə stimullar daxildir.

Əvvəlki müşahidələrə nisbətən audit komitəsiylə daha sıx əlaqə saxladığını bildiren respondentlərin sayında 10% artım müşahidə olunub. Bu artım göstərir ki, daxil audit departamentləri və audit komitələri sürətlə dəyişən risk mənzərəsində daha tez-tez əlaqə saxlamağa ehtiyac olduğunu başa düşürlər. Audit komitələrinin işinin üç yeni prioritet istiqaməti formalaşmış - bunlar audit planının yeni riskləri (57%), kiber risklər (46%) və hesabatlarının hazırlanmasına daxil nəzarət sahəsində artan riskdir (40%) (https://www.ey.com/ru_ru/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next,2022).

Yeni risk sahələri yarandıqca və audit komitələri onların adekvat şəkildə əhatəsini təmin etməyə çalışdıqca, daxil audit xidmətləri gələcək aylarda işlərində daha çevik və səmərəli olmalı və vəzifələri yerinə yetirmək üçün rəqəmsal texnologiyalardan istifadə etməlidirlər.

2.3. Daxili auditin aparılması üsulları və koronavirus pandemiyasının onlara təsiri

Daxili audit şirkət daxilində onun struktur bölməsi tərəfindən keçirilir. Daxili audit xidmətin rolu və həcmi təşkilat rəhbəri tərəfindən müəyyən edilir. Bu cür hallarda tədbirlərin məqsədi işçilərin səmərəliliyini artırmaqdır.

Daxili audit metodu mühasibat uçotunda və vergi uçotunda əks olunan təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının öyrənilməsində xüsusi proseslərin köməyi ilə tətbiq olunan metodoloji üsulların məcmusudur. Metod daxili auditin predmetinin öyrənilməsinə yanaşma yollarını xarakterizə edir və təsərrüfat subyektinin qarşısında duran problemlərin həlli vasitəsidir (СОЛОВЬЕВА И.В, 2009:с.98).

Daxili auditorların məqsədyönlü və səmərəli olması üçün elmin təklif etdiyi üsullar onların tabeçiliyi və kombinasiyası nəzərə alınmaqla ardıcıl və sistemli şəkildə tətbiq edilir. Xüsusi audit metodu audit prosesində əldə olunan məlumatın emalında tətbiq olunan xüsusi üsullardan ibarətdir. Bütün texnikalar üç qrupda birləşdirilə bilər. Bunların hər biri son nəticəni əldə etməyə yönəlmiş xüsusi prosedurlardır (Namazova C.B., Kazımov R.N.,2012:s.145).

Metodların sistemləşdirilməsi müxtəlif təsnifat meyarlarına görə həyata keçirilir. Daxili adit metodlarının təsnifatı müvafiq bilik sahələrinin təsnifatına əsaslanır: mühasibat uçotu nəzəriyyəsi, sənaye kontekstində maliyyə, idarəetmə və vergi uçotu, iqtisadi təhlil, audit, nəzarət, hüquq elmləri.

İqtisadi ədəbiyyatın və müəllifin tədqiqatının icmalılı daxili auditorların istifadə etdiyi metodların aşağıdakı təsnifat qruplarını ayırmağa imkan verir (Cədvəl 1).

Cədvəl 1. Auditin aparılma metodlarının klassifikasiyası

Klassifikasiya əlaməti	Metod qrupları
Tətbiq olunma sahəsinə görə	Ümumi Xüsusi
Daxili auditin hədəf funksiyasına görə	Ümumi elmi Konkret (elmi-praktik)

Sənədlərdəki informasiyanın yoxlanma qaydasına görə	Sənədli yoxlama metodları Faktiki yoxlama metodları
Uçot sənədlərindəki informasiyanın təsvir olunma formasına görə	Mühasibat uçotu sənədinin ayrıca yoxlama metodları Arifmetik yoxlama Normativ yoxlama Müxtəlif əlaqəli sənədlərdə əks etdirilən fəaliyyətlə bağlı faktların yoxlama faktı Xronoloji analiz Müqayisəli analiz

Mənbə: İstinad məlumatı əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır (Соловьева И.В, 2009)

Daxili və xarici audit üçün metodologiyalar ümumiyyətlə eynidir və onlara ümumi (ümumi tədqiqat yanaşmaları) və xüsusi metodlar (istifadə olunan xüsusi metodlar toplusu - auditdə) daxildir.

Tədqiqat obyektinin mövcud vəziyyətinin aydınlaşdırılması. Bura daxildir (Ревуцкий Л.Д.,2017, с.78):

- təftiş;
- hesablama;
- ölçmə;
- tədqiqat və ya laboratoriya analizi.
- Alınan informasiyanın işlənməsindən ibarət analitikanın aparılması. Bunun üçün aşağıdakılarla əlaqədar qiymətləndirmə fəaliyyətləri həyata keçirilir:

- tədqiqat obyektinin ümumi vəziyyəti;
- maliyyə əməliyyatların məqsədəuyğunluğu və qanunauyğunluğu;
- verilən məlumatın reallığına uyğunluğu.

Davamlı yoxlama obyektlərin bütöv təftişi, seçmə yoxlama isə yalnız bəzilərinin öyrənilməsidir. Faktiki yoxlama obyektin faktiki vəziyyətini müəyyənləşdirir və aşağıdakı üsulları var (Abbasov İ.M., 2007:s.217):

- inventar;
- ekspert qiymətləndirməsi;
- əyani müşahidə;
- kadr sorğusu.

Faktiki yoxlama, bir qayda ilə ilk və icmal uçot sənədləri, registrlər, planlar və hesabatlar kimi sənədləşdirilmiş məlumat təhlilindən ibarət olan sənədli yoxlamadır. Onları birgə həyata keçirilmək ən etibarlı nəticələr əldə etməyə imkan verəcəkdir.

Daxili auditin xüsusi üsulları təşkilatın daxili sənədlərində rəhbər tərəfindən müəyyən edilir. Bu və ya digər yoxlama növünün tətbiqi qeyd olunanlar nəzərə alınmaqla həyata keçirilir (Ревуцкий Л.Д.,2017:с.78):

- təşkilatın fəaliyyət istiqamətləri;
- şirkətin ölçüsü;
- təşkilati strukturu və onun bölmələrinin yerləşdiyi yer;
- audit aparan şirkət işçilərinin ixtisasları;
- audit məqsədləri və s.

Müəssisənin düzgün fəaliyyəti üçün bütün fəaliyyət sahələrinə dəqiq nəzarət lazımdır. Elə buna görə kassa əməliyyatlarının uçotu xüsusi diqqət və sistemləşdirmə tələb edir. Öz növbəsində, nağd pul və kassa sənədlərinin düzgün sənədləşdirilməsi və mühafizəsi müəssisənin nağd pulla bağlı bütün təcili ehtiyaclarının ödənilməsinə zəmanət verir.

Nağd pulun uçotuna nəzarətin ən çox istifadə olunan üsulu nağd pul əməliyyatlarıdır. Bu uçot bu məqsədlə təyin olunan işçilər, adətən mühasib və ya kassir tərəfindən həyata keçirilir. Əhəmiyyətli pul vəsaitlərinin hərəkəti əməliyyatlarının düzgün qeyd edilməməsi, hesablama səhvləri və bəzən məsul işçinin sadəcə sui-istifadəsi riskinin yüksək olmasını nəzərdə tutur (https://studme.org/149405/buhgalterskii_uchet_i_audit/dokumentatsiya_vnutrennego_auditora,2022). Bununla əlaqədar, vəsaitlərin hərəkəti ilə bağlı əməliyyatların qanuniliyini təmin etmək üçün iri təşkilatlara ən sərt tələblər qoyulur, əlavə olaraq, ciddi riayət edilməli olan daxili qaydalar aktları hazırlanır.

Elə olur ki, mülkiyyətçi və ya yüksək rəhbərlik nağd pul əməliyyatlarına cavabdeh olan şəxslərin etibarlılığına şübhə ilə yanaşır, bu halda onlar yoxlamalara kənar auditorları və ya mütəxəssisləri cəlb edirlər.

Nağd pul əməliyyatlarının yoxlanılması metodologiyası onların necə sənədləşdirildiyini öyrənməkdən ibarətdir. Burada auditorun xüsusi diqqəti mədaxil və çıxan sərəncamların tamlığına, məcburi uçota və əmək haqqına və s. silinmələr və düzəlişlərdə olur. Bunun üçün kassir hesabatlarını və ona əlavə edilmiş ilkin sənədləri diqqətlə balanslaşdırmaq və kassa kitabını yoxlamaq lazımdır.

Kassa əməliyyatlarını yoxlayarkən auditor vəsaitlərin nə dərəcədə tam, vaxtında və düzgün istifadə edildiyini, habelə onların necə xərcləndiyini, yəni pul vəsaitlərinin verilməsinin sənədləşdirilmiş şəkildə həyata keçilib-keçilmədiyini öyrənməlidir. Kassa əməliyyatlarının auditi hüquqi şəxslərlə nağd pul hesablaşmalarında müəyyən olunmuş limitə riayət olunmasının yoxlanılmasını nəzərdə tutur.

Beləliklə, auditor təşkilatında istifadə olunan üsullar auditin növündən, predmetindən, yerli qanunvericiliyi, beynəlxalq standartları və Auditorların Özünü-tənzimləmə Təşkilatının standartlarını rəhbər tutmaqdan asılıdır (Ревуцкий Л.Д.,2017, с.78).

Koronavirus epidemiyası təşkilatların işinə böyük zərbə vurdu. Pandemiya zamanı işin davamlılığı üçün onlar sürətli, kəskin tədbirlər görməli oldular. İndi əksər ölkələr artıq növbəti mərhələyə keçib: müəssisələr müvəqqəti olaraq dayandırılmış işləri bərpa edir və işçilərin ofisə qayıtmasıyla bağlı problemləri həll edirlər.

Pandemiyanın hazırkı mərhələsində daxili auditorların işinə necə təsir etdiyini öyrənmək üçün EY oxşar rollarda olan 370-dən çox daxil audit rəhbəri və fərd arasında qlobal sorğu keçirmişdir (https://www.ey.com/ru_ru/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next,2022). Koronavirus böhranı, şübhəsiz ki, audit xidmətlərinə və onların təşkilatlarına çox şey öyrətdi. Sorğunun nəticələrinə görə, onun ən vacib dərsi, respondentlərin 42%-nin fikrincə, uzaqdan demək olar ki, istənilən yoxlamaları apara bilməsidir. Daxili auditorlar karantin zamanı işlərini davam etdirmək

yollarını tapmaqda yaradıcı olub və alternativ audit metodlarını, texnologiyalarını və alətlərini mənimsəyiblər.

Videokonfrans metodunun uzaqdan iş mühitində daxili auditləri həyata keçirmək üçün xüsusilə faydalı alət olduğunu sübut etdi. Audit xidmətləri bu texnologiyadan üz-üzə görüşlər əvəzinə virtual görüşlər keçirmək, inventar yoxlamalarını başa çatdırmaq və proses sahibləri ilə konkret prosesləri addım-addım nəzərdən keçirmək üçün istifadə edirdi. Digər effektiv vasitə məlumatların təhlili idi. O, daxili auditorlara anomaliyalar, nümunələr və tendensiyalar üçün məlumatları təhlil etməklə yüksək riskli sahələrə diqqət etməyə imkan verir.

Respondentlərin 21%-nin gəldiyi digər mühüm nəticə odur ki, daxili audit böhran zamanı risklərə qarşı birinci və ikinci müdafiə xəttini dəstəkləməklə onların təşkilatına biznesin davamlılığını qorumağa kömək edə bilər. İşə sayəsində daxili auditorlar biznesin bütün aspektləri haqqında hərtərəfli biliyə malikdirlər, onun risklərini başa düşürlər və lazım olduqda daxili auditin təşkilat üçün faydalarını təsdiqləyən birinci və ikinci müdafiə xəttini dəstəkləməyə imkan verən bacarıqlara malikdirlər.

Daxili audit funksiyasına malik olan bir çox təşkilatlar köklü şəkildə dəyişir. Onların bu xidmətə müsbət təsir göstərən biznes riski məsləhətçisi kimi yanaşmaları üçün daxili audit həm də daim dəyişməli, uyğunlaşmalı və biznes dəyişiklikləri ilə ayaqlaşmalıdır. Bunu sorğu da təsdiqləyir, çünki respondentlərin 79%-i gələcəkdə öz əməliyyat modelinin heç olmasa bir hissəsini dəyişmək ehtiyacı görür (https://www.ey.com/ru_ru/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next,2022). Respondentlərin təxminən yarısı (42%) böhran nəticəsində texnologiyadan istifadə qaydalarını dəyişməyi planlaşdırdıqlarını, 28%-i audit yanaşmalarını və/yaxud metodologiyalarını yenidən nəzərdən keçirdiklərini, 27%-i isə riski necə qiymətləndirdiklərini yenidən nəzərdən keçirdiklərini bildirib. Dördü birindən çoxu (26%) komandalarının məlumat analitikası, IT və yaradıcı düşüncə kimi sahələrdə bacarıqlarını təkmilləşdirməyi planlaşdırır.

III FƏSİL. KORONAVİRUS (COVID-19) PANDEMİYASI DÖVRÜNDƏ DAXİLİ AUDİTİN FƏALİYYƏTİNİN TƏŞKİLİNDƏ YENİ ÇAĞIRIŞLAR

3.1. Daxili auditin planlanması və auditin aparılmasına yanaşmaya yenidən baxılması

COVID-19 zamanı mövcud iş yüklərinə əlavə olaraq yaranan yeni layihələri və öhdəlikləri idarə edən audit qrupları üçün nəzarət proqramlarını daha səmərəli etmək komandanın vaxtından və resurslarından maksimum istifadə etməyin bir yoludur.

Audit şablonlarına etibar etməkdənsə, xüsusi audit proqramlarını sıfırdan yarada və sənədləşdirə bilən komandalər, adətən yoxlanılmayan sahələrdə audit aparmaq üçün daha səriştəli olurlar. Bu səriştələr daxili auditin şirkətin fəaliyyətinin bərpasına güclü təsir göstərəcək və müsbət dəyişiklik yaranan tövsiyələr vermək qabiliyyətini maksimum dərəcədə artırır, nəticədə əlavə potensial faydalar əldə edilir (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>, 2022).

Daxili audit COVID-19-un mövcud böhran idarəçiliyi və biznesin davamlılığı planları da daxil olmaqla müəssisənin dayanıqlığına təsirini nəzərə alınmalıdır. Bu, həmin planlarda boşluqların olub-olmadığını qiymətləndirmək üçündür. Daxili audit həmçinin seçilmiş böhran tədbirlərinin effektivliyinə zəmanət verə bilər.

Daxili audit bu razılaşmaları sonuncu dəfə nə vaxt nəzərdən keçirdiklərini və müəyyən əlavə məsləhət, dəstək və ya təminatın təmin edilib-edilmədiyini nəzərə almalıdır. Bu, həmin planların praktikada necə işlədiyinə dair öyrənilmiş dərslərin qiymətləndirilməsini əhatə edər (Ватян,2020:c.59). Daxili auditlərin həmçinin təşkilatların pandemiya sonrası “bərpa” mərhələsi üçün hansı tədbirləri həyata keçirdiklərini və məhdudiyətlər qaldırıldıqda tələbləri necə qarşılayacaqları da nəzərdən keçirilir.

Pandemiya şəraitində bəzi əsas müəssisələr istisna olmaqla əksər müəssisələr praktiki olaraq bağlanmışdır. Əksər müəssisələr isə məsafədən işləyən işçi qüvvəsi ilə idarə olunur. Pandemiya şəraitində bir çox audit tapşırıqları üçün biznesin maliyyə

hesabatlarına təsir edən maliyyə əməliyyatlarını idarə etmə üsulu auditorun pandemiyadan əvvəlkindən fərqlidir. Bu müəssisələrin öz fəaliyyətlərini davam etdirmələri üçün önəmlidir.

Bu müstəsna vaxtlar daxili auditdən xüsusi bacarıqlar, səriştələr, nəzarət və biliklər toplusundan istifadə edərək yenilənmiş yanaşma tələbedir. Daxili audit sadəcə təşkilatlar üçün mövcud audit planlarını təqdim etməkdə kifayətlənməməlidir. Təşkilatın fəaliyyətində əhəmiyyətli pozulma və dəyişikliklərin baş verdiyi nəzərə alınmaqla audit planlarını, nəzarət mexanizmlərini, testləşdirmə prosedurlarını və həcmi dəyişməli və vəziyyətə uyğunlaşdırmalıdır.

Beynəlxalq Audit İnstitutunun apardığı araşdırma Şimali Amerikada 400-dən çox baş audit meneceri (CAE) və direktorlar arasında tamamlanmış sorğulara əsaslanır. Bu sorğulardan birində respondentlər COVID-19-a cavab verməkdə necə elastiklik və operativlik nümayiş etdirdiklərini bölüşdülər. Respondentlərin yarıdan çoxu bəzi audit tapşırıqlarının icrasını dayandıraraq və ya həcmi azaldıb, təxminən yarısı isə bəzi audit tapşırıqlarını ləğv edib (IIA,2020a:p.12). Daxili audit liderlərinin çevikliyin ölçülməsi məsələsində aydın olur ki, hər 10 respondentdən təxminən 4-ü COVID-19 səbəbiylə yeni tapşırıqlar əlavə edib və hər 10 nəfərdən 4-ü bu böhran dövründə qeyri-audit işləri aparmaqla təşkilatlarına kömək etmək üçün audit komandasını gündəlik audit işini bir kənara qoymağa yönləndirib. (Diaqram 1).

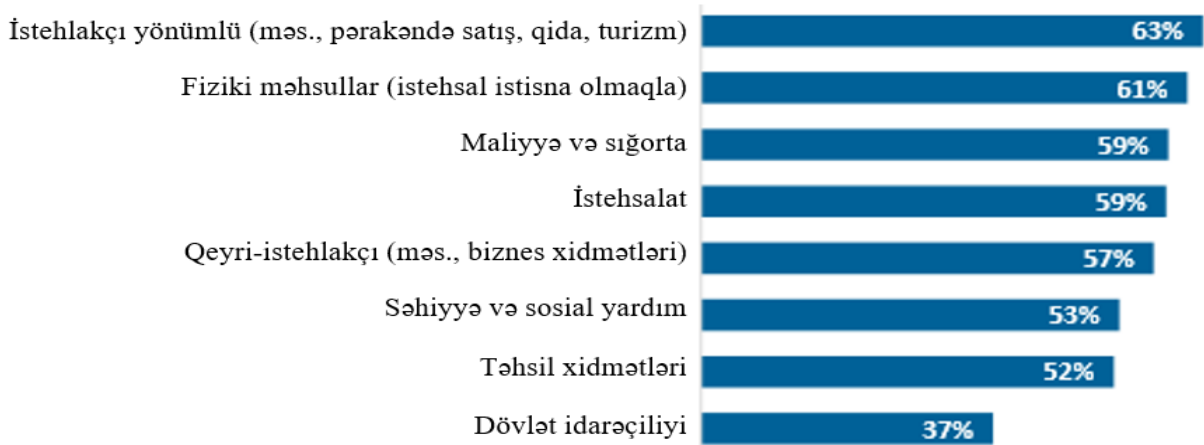
Diaqram 1. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər



Mənbə: The Institute of Internal Auditors (2020)

Qeyd olunan diaqramda sorğuda iştirak edən auditor və direktorlara “COVID-19 nəticəsində audit planınız necə dəyişdi?” sualı verilmişdir. Göründüyü kimi, bir çox respondent pandemiya dövründə təşkilatın audit planında dəyişikliklərin olduğunu qeyd edib. Respondentlərin 56 faizi audit işindəki dəyişikliyi tapşırıqların dayandırılması və ya həcmnin azalması ilə bağlayır. Təxminən yarısı isə audit planında bir sıra audit tapşırıqların ləğv edildiyini vurğulayıb. 13 faiz respondent isə heç bir dəyişikliyin olmadığını qeyd edir.

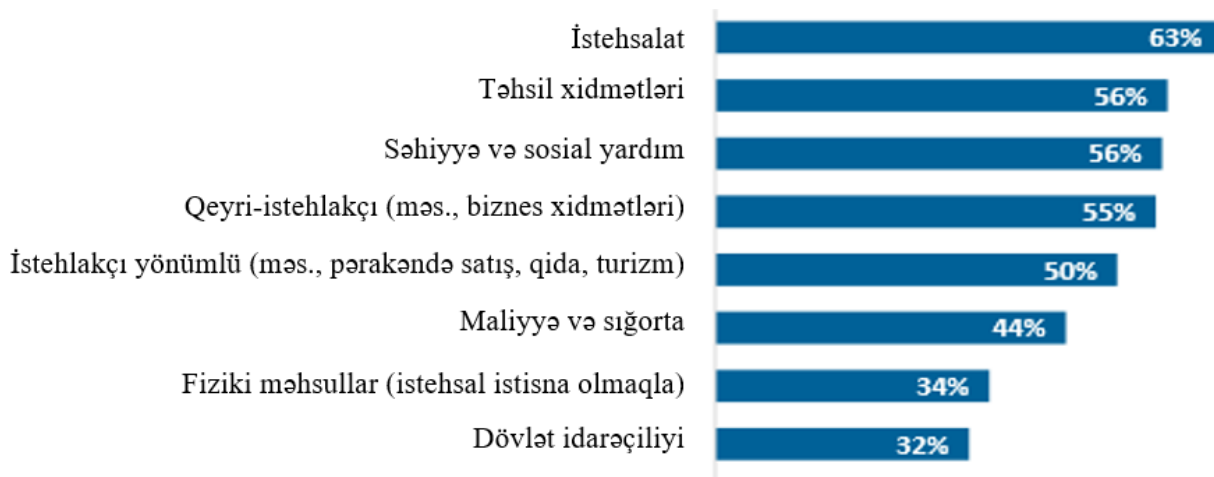
Diaqram 2. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: bəzi audit tapşırıqları dayandırılmış və ya həcmi azaldılmışdır (sənaye sahələri üzrə müqayisə)



Mənbə: The Institute of Internal Auditors (2020)

Diaqramdan göründüyü kimi, sorğunun keçirildiyi sahələrdə əksər respondentlər pandemiya səbəbilə auditin planın dəyişikliklərini pandemiyaadan əvvəl həyata keçirilən müxtəlif audit tapşırıqlarının dayandırılması və ya nəzarətin həcmnin azaldılmasını qeyd edib. Önemli fərq yalnız dövlət idarəçiliyi sahəsində görünür. Bu sahənin zəruriliyini nəzərə alsaq, tapşırıqların azaldılmaması və dayandırılmaması səbəbi aydın olur.

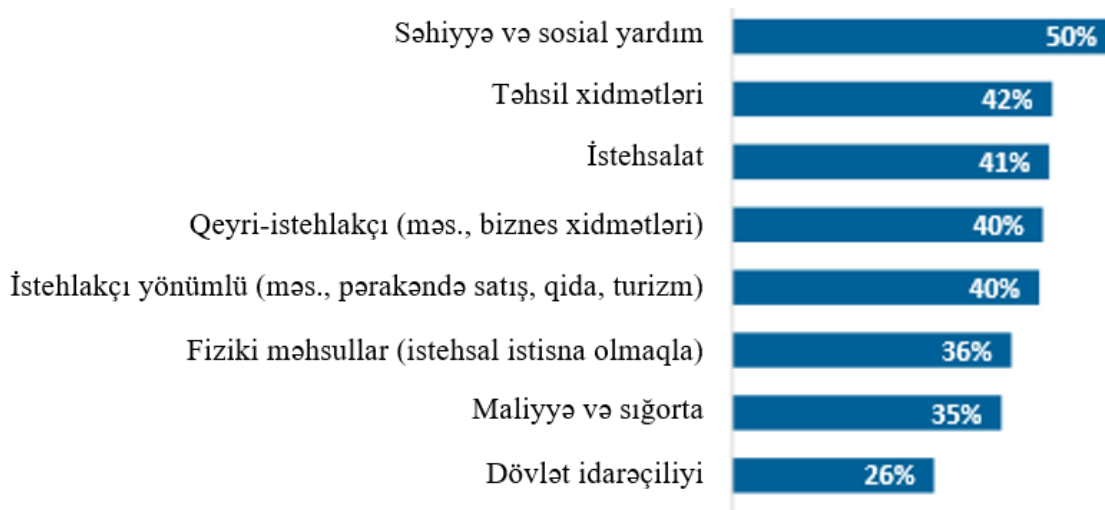
Diaqram 3. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: bəzi audit tapşırıqları ləğv edilmişdir (sənaye sahələri üzrə müqayisə)



Mənbə: The Institute of Internal Auditors (2020)

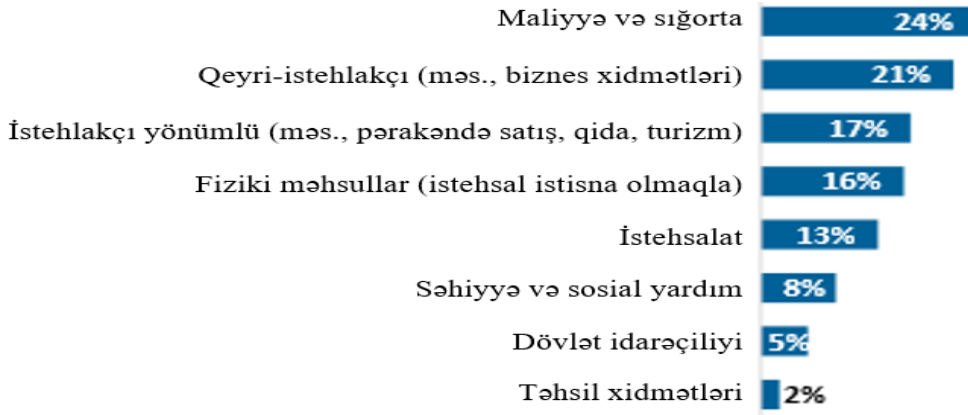
Bu diaqramda isə iştirakçılara verilən sual audit tapşırıqları ləğv edilməsiylə bağlıdır. Əksər sənaye sahələrinin yarısından çoxunda pandemiya şəraiti ilə əlaqədar audit planında əvvəllər nəzərdə tutulan tapşırıqlar ləğv olunmuşdur. Bunun başlıca səbəbi işçilərin, o cümlədən daxili auditin işinin əsasən məsafədən həyata keçirilməsi, təhlükəsizlik məqsədilə bəzi proseslərin dayandırılmasıdır.

Diaqram 4. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: yeni audit tapşırıqları əlavə olunmuşdur (sənaye sahələri üzrə müqayisə)



Mənbə: The Institute of Internal Auditors (2020)

Diaqram 5. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: bəzi audit tapşırıqlarının həcmi genişləndirilmişdir (sənaye sahələri üzrə müqayisə)



Mənbə: The Institute of Internal Auditors (2020)

Audit planına düzəlişlərlə bağlı daha iki diaqram (Diaqram 4 və 5) baxaq. Bu diaqramlar da 400-dən çox audit və direktorların COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklərlə bağlı sorğunun cavablarına uyğun qurulmuşdur (IIA, 2020a). Diaqram 4 göstərir ki, əksər sənaye sahələrində pandemiya şəraiti ilə əlaqədar olaraq audit planına yeni audit tapşırıqları əlavə olunmuşdur. Bunlar əsasən dəyişən şəraitdən irəli gələn risklərdən qorunmaq və müəssisənin öz fəaliyyətinin səmərəliliyinin qoruyub saxlamaq məqsədilə həyata keçirilir. Diaqram 5-ə baxdıqda isə görürük ki, audit tapşırıqlarının həcmi genişləndirilməsi o qədər də geniş yayılmamışdır. Ən çox maliyyə və sığorta sahəsindəki müəssisələr səhm və kapitalın təhlükəsizliyi və riskdən qorunması məqsədilə audit planının bu hissəsinə dəyişiklik etmişdir. Dövlət və təhsil sahəsində isə bu dəyişikliyin ən aşağı səviyyədə olduğunu görmək olar.

Ümumi audit standartları (GAAS) auditordan auditə aid nəzarət vasitələri haqqında anlayışlı olmağı və onların maliyyə hesabatlarında edilən əhəmiyyətli təhriflərin aşkar etmək və qarşısını almaq üçün effektiv şəkildə tərtib edilib-edilmədiyini qiymətləndirməsini tələb edir (<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-internationalstandards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>, 2022). Sonra auditordan bu nəzarətin keçirilib-keçirilmədiyini müəyyənləşdirmək tələb edilir.

Nəzarət proseslərini sadələşdirməkdən ötrü testlərinin əhatə dairəsini yenidən qiymətləndirməkdən başlamaq olar. Beynəlxalq audit təcrübəsində nəzarət üçün iki növ testdən istifadə olunur: təfərrüatlı və uyğunluq testləri.

Əməliyyat üzrə ilkin sənədin yarandığı andan onun uçot registrlərində və maliyyə hesabatlarında əks olunmasına qədər nəzarətin mövcudluğunu izləmək zərurəti yarandıqda təfərrüatlı testlərdən istifadə olunur. Uyğunluq testlərinin köməyi ilə isə daxili nəzarət sisteminin effektivliyi, mümkün səhvləri qısa müddətdə müəyyənləşdirmək və düzəltmək qabiliyyəti yoxlanılır (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/06/1011004.html>,2022).

Bu testlər bir-birindən obyektlərinə, nəzarət üsullarına və onun nəticələrinə görə fərqlənir. Hər iki nəzarət vəziyyətində demək olar ki, daxili nəzarət tərəfindən nəzərdə tutulan eyni üsullardan istifadə olunur. Belə ki, məsələn, registrlərdə baş mühasibin imzasının olması nəticə üçün nəzarətin mövcudluğunun kifayət olduğunu göstərir; onun effektivliyini təsdiqi üçün registrlərin bütün mövqelərini yoxlamaq və əks yoxlama aparmaq lazımdır.

Həyata keçirilməsi ölkənin normativ hüquqi aktları ilə nəzərdə tutulan əsas nəzarət üsulu olan inventarlaşdırma zamanı yaranan problem auditorun iştirak edə bilməməsidir. Milli hesabatlılıq standartları auditoru inventarlaşdırma prosedurunu müşahidə, birbaşa iştirak və ya nəzarət mexanizmlərini istifadə etməklə qiymətləndirməyi məcbur edir. Amma yeni şəraitdə bu mümkün olmadığını nəzərə alaraq testləşdirmələrin həcmi azaldılır və ya bu prosedurlar təxirə salınır.

Auditorun seçdiyi üsul müştərinin mühasibat uçotu və daxili nəzarət sistemindən, mümkün risklərdən, nəzarətlə bağlı risklərdən və inventarizasiyaya olunan maddələr üzrə hesabatının əhəmiyyətliyiindən, onun həyata keçirilmə vaxtından asılıdır (Namazova&Kazımov,2012:s.197).

Nəzarət prosedurları (sənədli nəzarət və ya inventarlaşdırma) etibarlı sübutlar üçün auditor tərəfindən diqqətlə nəzərdən keçirilməlidir. Pandemiya şəraiti ilə bağlı

alternativ prosedurları həyata keçirərkən auditorun müəyyən etdiyi inventarizasiyanın aparılması imkanlarının qeyri-qənaətbəxş qiymətləndirilməsini auditor hesabatında qeyd etməlidir.

Nəzarət vasitələrinin sınaqlarını planlaşdırarkən auditor müəyyən etməlidir:

- sınaqların məqsədi;
- testlərin həcmi və son tarixləri.

Bundan əlavə, məlumatların uçotunda yayınmaları aşkar və düzəliş etmək və bunun əsasında nəzarət testlərinin proqramını tərtib etmək üçün onların mümkünlüyü nəzərə alınmalıdır. Bu yayınlara aşağıdakılar daxildir: natamam uçot, mühasibat məlumatlarının qeyri-reallığı, biznes əməliyyatının aparılmasına icazənin olmaması, məlumatın hesabat dövrünə aid edilməsi, arifmetik qeyri-dəqiqliklər, hesabların uyğunluğu, hesabat məlumatlarının və mühasibat uçotu registrlərinin göstəricilərinin qarşılıqlı təftişi zamanı aşkar edilmiş səhvlər və s.

Daxili nəzarət məqsədlərinin müəyyənləşdirməsi və müvafiq testlərin onlarla əlaqələndirilməsi testin məqsədyönlü şəkildə tətbiqi və nəticədə əldə edilən oxunuşların şərh riskini azaltmağa kömək edir. Beləliklə, pandemiya şəraiti ilə bağlı daha da böyüyən nəzarət riskini qiymətləndirərək, auditor səhvlərin aşkar edilməsi riskinin müvafiq səviyyəsini verməyə kömək edəcək təsdiqləmə testlərini seçməlidir (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>,2022). Risk yüksək olduqda, auditor səhv aşkarlanmasının səviyyəsini azaltmağa, sınaqların həcmi artırmağa, faktiki nəzarət üsullarına, xarici sənədlərə üstünlük verməyə və balans hesabatı tarixinə qədər onlayn testləri yerinə yetirməyə məcbur olur.

3.2. Daxili audit üçün təqdim edilmiş sübutların yetərliliyinin və münasibliyinin qiymətləndirilməsi

MHBS 500 Audit Sübutları yetərli və münasib audit sübutlarının əldə edilməsi üçün audit prosedurlarının təşkili və keçirilməsi üzrə auditorun məsuliyyətindən bəhs

edir. Auditor öz auditor hesabatını verməzdən əvvəl audit sübutlarının əldə olunmasına görə məsuliyyəti daşıyır. Auditor, həmçinin audit sübutlarının etibarlılığına dair uyğunsuzluqları və ya şübhələri azaltmaq üçün audit mexanizmlərini dəyişdirməlidir (Ревуцкий Л.Д.,2017:с.78) .

Mövcud qapanma vəziyyəti (COVID-19 epidemiyası səbəbindən) auditorun hərəkətliliyini və müştərilərin məlumatlarına və məkanına çıxışı məhdudlaşdırır. Bu vəziyyət auditorun audit sübutlarını almaq üçün audit prosedurlarını yerinə yetirmək qabiliyyətinə təsir göstərir. Auditorlar auditin tamamlanmasında vaxt məhdudiyyətləri və audit sübutlarının kifayət qədər və məqsədəuyğunluğunun əldə edilməsi və qiymətləndirilməsində problemlərlə üzləşə bilər. Bu problemlər adətən şirkətin işçiləri ilə əlaqənin zəifləməsi və onların işinə nəzarətdə məhdud əlçatanlıq, rəhbərliyin auditor sorğularına cavab verməkdə gecikmələri, üçüncü tərəflərə və digər auditorlarla əlaqə qurmaqda problemlər və s. ilə əlaqəlidir.

Karantin və səyahət məhdudiyyətləri, eləcə də COVID-19 pandemiyasıyla əlaqədar sağlamlıq problemləri ilə bağlı işçilərin hərəkətinin məhdudlaşdırılması auditorların auditin planlaşdırılması və aparması tərzinə təsir göstərir. Bəzi auditorlar bir müddətdir ki, elektron sübutlarla işləsələr də, pandemiyanın gətirdiyi dəyişikliklərin miqyası auditorları audit sübutlarının yetərliliyinin və münasibliyini yeni və unikal üsullarla qiymətləndirməyə məcbur edir. Aydın ki, auditorun kifayət qədər münasib sübutu əldə etməməsi auditor rəyinin dəyişməsi ilə nəticələnə bilər.

Auditorlar, risk artdıqca daha inandırıcı audit sübutlarına ehtiyac duyulduğunu qəbul edərək, onların planlaşdırılan prosedurlarının risklərə, o cümlədən saxtakarlıq ehtimalına adekvat reaksiya verib-vermədiyini yenidən qiymətləndirməli olacaqlar. Auditorun artan risk sahələri və hansı əlavə nəzarət və monitorinq tədbirlərinin tətbiq edilməsilə bağlı rəhbərlik və idarəetməyə məsul şəxslərin rəyini alması vacibdir (<https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid19.html>,2022).

Auditorlar üçüncü şəxslərdən təsdiqlərin əldə edilməsi, mənbə sənədlərinin uzlaşdırılması və inventarlaşdırmada iştirak kimi pandemiya əvvəl rutin proseslərdə

audit sübutlarının etibarlılığını qiymətləndirərkən müvafiq peşəkar skeptisizm səviyyəsini saxlamalıdır. Bölmə auditorlarının gördüyü işə nəzarət də daha mürəkkəbləşəcək və qrup auditorundan bu prosesdə daha çox iştirak tələb edə bilər.

Auditorun nəzərdən keçirəcəyi xüsusi sahələrə aşağıdakılar aid edilə bilər (<https://www.frc.org.uk/getattachment/9e194b9b-c309-43b5-9dd7-ed449017dd57/Updated-Audit-Guidance-09-Apr-20.pdf,2022>):

- getdikcə artan peşəkar mülahizə və auditin bütün aspektlərində peşəkar skeptisizm tətbiq etmək ehtiyacına cavab vermək üçün artan nəzarət və yoxlama;

- skan edilmiş/kopyalanmış sənədlər kimi elektron formada əldə olunan audit sübutlarının etibarlılığının qiymətləndirilməsi;

- bölmə auditorların mövcud şərait ilə əlaqədar öz audit yanaşmasını necə dəyişdiyini başa düşmək;

- bölmə auditorlarının işinə birbaşa monitorinq və onları nəzərdən keçirmək üçün fiziki imkan olmadıqda qrup auditini yanaşmalarının uyğunlaşdırılması;

- auditorlar texnologiyadan istifadə də daxil olmaqla bölmə auditorlarının işini nəzərdən keçirməyin alternativ yollarını nəzərdən keçirə bilərlər;

- kənar tərəflərdən təsdiqlərin alınması üçün ehtimal olunan cavabı və alternativ prosedurları nəzərə almaq;

- çox güman ki, üçüncü (kənar) tərəflərin təsdiqləməsinin istifadəsinə bu tərəflərin məlumatı təsdiqləmə üsulundakı dəyişikliklər və/yaxud cavabların sayının azalması təsir edəcək.

- təsdiqlərin nəticələri gözlənilən müvafiq və etibarlı audit sübutlarını təmin etmədikdə, auditorlardan alternativ prosedurların yerinə yetirilməsi yolu ilə əlavə audit sübutlarının zəruriliyini qiymətləndirməsi tələb olunur.

Beynəlxalq standartlar auditorun fırıldaqçılıq riskləri də daxil olmaqla əhəmiyyətli təhrif risklərinin qiymətləndirilməsinin audit boyu davam etməsini tələb edir (<https://www.audit-it.ru/articles/finance/06/1011004.html,2022>). Auditor audit zamanı ilkin

olaraq risk qiymətləndirməsini əsaslandırıdığı audit sübutlarına zidd olan audit sübutları əldə etdikdə, auditor riskin qiymətləndirilməsinə yenidən baxmalı və planlaşdırılmış audit prosedurlarına dəyişiklik etməli və ya yenidən işlənmiş risk qiymətləndirməsinə cavab olaraq əlavə prosedurlar yerinə yetirməlidir.

Kifayət qədər münasib sübutlarının əldə edildiyinin qiymətləndirilməsinin bir hissəsi kimi auditorlar ilkin risk qiymətləndirmələrinin məqsədəuyğunluğunu qiymətləndirməlidirlər. COVID-19 böhranının iqtisadi təsiri fonunda, gözlənilən miqyas və təhrif ehtimalı dəyişdiyinə görə yeni risklər yarana və ya əvvəllər müəyyən edilmiş risklərin təxminlərinə yenidən baxılmalıdır. Təşviq mexanizmlərində dəyişikliklər və ya rəhbərliyə artan təzyiq, xüsusən də daxili nəzarətdə edilən dəyişikliklər və ya rəhbərliyin nəzarətdən yayınma qabiliyyətinin artması ilə birləşdikdə, saxtakarlıq səbəbindən yeni əhəmiyyətli təhrif riskləri və ya auditorun risklərdən əvvəlki qiymətləndirməsində dəyişikliklərlə nəticələnə bilər. Eynilə, artan təzyiq və idarəetmə proseslərində, sistemlərdə və nəzarətdə dəyişikliklər səhv riskinin artmasına səbəb olur. Qiymətləndirilmiş risklərə ilkin reaksiyalar yenidən işlənmiş risk qiymətləndirmələrinə nisbətən adekvat olmaya bilər və ya planlaşdırılan prosedurlar mövcud şəraitdə aktual və ya mümkün olmaya bilər.

Auditorlar auditin tamamlanmasında vaxt məhdudiyyətləri və audit sübutlarının yetərliliyin və münasibliliyinin əldə edilməsi və qiymətləndirilməsində çətinliklərlə üzləşə bilər, o cümlədən:

- şirkət personalının məhdud əlçatanlığı və ya onlara giriş imkanı;
- auditorun sorğularına rəhbərlik tərəfindən cavabında gecikmələr; və ya
- digər auditorların işi və ya onlarla ünsiyyətdə çətinliklər.

Auditorlar əvvəlcə nəzərdə tutulduğundan fərqli xarakterli və ya formada sübut əldə etməli ola bilər. Bu, auditorun onun aktuallığını və etibarlılığını qiymətləndirməsinə təsir göstərə bilər. Məsələn, əldə edilmiş sübut surət və ya rəqəmsal formada ola bildiyi üçün bu, onun həqiqiliyini təsdiqləmək üçün prosedurlara ehtiyac

yaradır. Auditorlar həmçinin əvvəllər fiziki yoxlama prosedurları (məsələn, əsas vəsaitlər, tikili və avadanlıqlar inventar və ehtitətlərin inventarlaşdırılması) vasitəsilə əldə edilməsi nəzərdə tutulan sübutların əldə edilməsi ilə bağlı problemlərlə üzləşə bilərlər. Emitentin yanaşması, ehtiyatların əhəmiyyətliyi, qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhriflərin riskləri, emitentin nəzarətinin nəzərə alınması və auditor tərəfindən artıq həyata keçirilən prosedurlar daxil olmaqla, hər bir vəziyyətin xüsusiyyətləri fərqli ola bilər. Bunların hamısı uyğun audit sübutlarının müəyyənəşdirilməsi auditorun yanaşmasına təsir edəcək (<https://www.iaasb.org/focus-areas/guidance-auditors-during-coronavirus-pandemic,2022>).

İşçilərin potensialına məsafədən iş rejimi ilə bağlı artan məsuliyyətin təsir edə biləcəyini nəzərə alaraq firma rəhbərliyi potensial çətinlikləri müəyyən etmək, onları həlli və şirkətin fəaliyyətini gücləndirmək üçün həm tapşırıqlara, həm də firma səviyyəsində fərdi iş yüklərinə proaktiv şəkildə nəzarət etməlidir (Ватян, 2020:с.59)

Mövcud mühit təşkilatlara bu gün və gələcəkdə auditin necə həyata keçirildiyini yenidən düşünmək üçün söylərini sürətləndirmək üçün mühüm imkan verir. Bütün tərəflər, o cümlədən tənzimləyicilər, standart təyin edənlər və praktikantlar üçün məsələlərin və təklif olunan yanaşmaların müəyyənəşdirilməsi üçün çalışmaq və birgə işləmək vacibdir.

3.3. Məsafədən fəaliyyət zamanı daxili auditin nəticələrinin keyfiyyətinin qorunması

Bütün dünyada təşkilat və şirkətlər koronavirus pandemiyası səbəbindən illik planlar yenidən nəzərdən keçirilir. Xüsusilə, səhiyyə sənayesi, əsasən, davam edən virusla mübarizə üçün dünyanın ehtiyaclarını həll etmək zərurətilə əlaqədar, prioritetlərində dəyişiklik etməli oldu. Bu zaman standartlara riayət olunmasını yoxlayan yoxlamalar da daxil olmaqla biznes planlarına yenidən baxıldı (<https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/about-deloitte/articles/legalconsequencescoronavirusdeloitte-germany.html,2022>).

Bəs, yerində yoxlamaların mümkün olmadığı və uzaqdan yoxlamaların effektivliyinin yen' də müzakirə mövzusu olduğu bu çətin dövrlərdə təşkilatlar auditin keyfiyyətinin qorunmasına və standartlara riayət olunmasına necə nail ola bilər? Cavab daxili auditin aparılması prosesində ola bilər. Daxili auditlər təşkilatın sistemlərinin effektivliyini və uyğunluğunu qiymətləndirərək, təşkilatın bu durğun dövrlərdə məqsədlərinə nail olmasını təmin etməklə audit keyfiyyətinin qorunmasına yardım edə bilər.

Bütövlükdə maliyyə hesabatlarının əhəmiyyətli təhriflərdən azad olub-olmadığını qiymətləndirərkən auditor təşkilatın mühasibat uçotu təcrübəsinin keyfiyyət aspektlərini, o cümlədən maliyyə hesabatlarındakı məbləğ və açıqlamalar haqqında rəhbərliyin mühakimələrində mümkün qərəzliyi qiymətləndirməlidir (https://www.ey.com/ru_ru/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next,2022).

Auditin nəticələrini qiymətləndirərkən auditor audit prosedurlarının və digər müşahidələrin toplanmış nəticələrinin audit boyu həyata keçirilən fırldaqçılıq risklərinin qiymətləndirilməsinə təsir dərəcəsini və onlara cavab olaraq yoxlama prosedurlarının dəyişdirilməsinə lüzumun olub-olmadığını qiymətləndirməlidir. Bunun bir hissəsi kimi tapşırıqın icraçısı fırldaqçılıq risklərinin göstəricisi olan məlumat və ya şərtlərlə bağlı audit ərzində digər tapşırıq qrupunun üzvləri ilə müvafiq ünsiyyətin olub-olmadığını müəyyən etməlidir.

Audit nəticələrinin keyfiyyətinin qorunması yolları kimi aşağıdakıları göstərə bilərik (https://www.fbk.ru/upload/press-center/FBK%20GT_BA%20в%20период%20кризиса,2022):

Məqsədli liderlik

Güclü, ardıcıl tənzimləyici standartlar və müstəqil nəzarət gələcək auditin keyfiyyətinə inamı ruhlandırmaqda davam edəcək. Hətta belə liderlər müstəqillik, çətin

və durğun zamanlarda belə peşəkar skeptisizm və şəxsi dürüstlük dəyərlərini təbliğ etməyə davam etməlidirlər.

Böyük audit şirkətlərinin mühüm nailiyyətlərindən biri də təftiş komissiyasının və rəhbərliyin rolunu gücləndirməklə, o cümlədən maliyyə hesabatlarının düzgünlüyünün və nəzarətin effektivliyinin sertifikatlaşdırılmasını tələb etməklə rəhbərliyin idarəçiliyinin və iş mədəniyyətinin əhəmiyyətini artırmaq olmuşdur. “Müraciət etmək bacarığı, fəaliyyətin müxtəlif aspektlərini anlamaq, riskləri qiymətləndirmək və düzgün testləri hazırlamaq bacarığı bütün audit firması daxilində ünsiyyət və mədəniyyət və audit firmasını cəlb edən audit komitəsi ilə ünsiyyət kontekstində birləşir.

Rəqəmsal transformasiyanın sürətləndirilməsi

Texnologiya auditorlara işlərini təkmilləşdirmək üçün imkanlar təqdim etməyə davam edir. FASB-nin yeni icarə üzrə muhasibat uçotu standartı maliyyə hesabatlarını hazırlayanlar üçün texnologiyadan istifadə imkanının nümunəsi kimi qeyd olunur. İcarəyə götürülmüş aktivlər və öhdəliklər haqqında hesabatın maliyyə uçotu sistemlərində istifadə olunacaq kodları "oxumaq" və məlumatların toplanması üçün avtomatlaşdırılmış proqramlar yaradılmışdır (https://www.fbk.ru/upload/press-center/FBK%20GT_BA%20в%20период%20кризиса, 2022).

Həmçinin, auditorlar keyfiyyətin qorunması üçün sınaq zamanı nümunə götürməyə güvənməkdənsə, bütün məlumat toplusunun təhlili üçün texnologiyadan istifadə edə bilirlər. Bu məlumat toplusunu okeana bənzətmək olar. Okean dibindəki hər şeyi, bəlkə də, ordan nümunələr götürməklə görə bilərik. Və bu, bəzən məntiqli və uyğun metoddur. Ancaq bütün suyu çıxara bilsək və ya sistemdəki bütün əməliyyatları müəyyən edə bilsək, nəinki riski daha yaxşı müəyyən edə, hətta konturları da daha yaxşı başa düşə bilərik. Bu həm də “Fəaliyyətin mahiyyəti nədir?”, “Daha çox hansı aspektə diqqət yetirməliyik?” kimi suallara cavab tapmağa kömək edəcəkdir.

Texnologiya o qədər çox məlumat verə bilər ki, onunla daxili nəzarətsistemi haqqında rəy vermək və daha geniş məsələlər toplusunu şərh etmək daha asanlaşır. Lakin texnologiyaya bağlı risklər də var. Əmin olmalıyıq ki, texnologiya ilə gözlənilməz nəticələr yaratmayacağıq.

İnsanlara investisiya

Grierin fikrincə, auditin keyfiyyəti hər gün audit işi aparan insanlara çox bağlıdır. Pandemiya fonunda, Böyük Təqaüd adlandırılan işçi qüvvəsi itkiləri bütün dünyada işəgötürənləri müəyyən səylərlə ən yaxşı kadrları saxlamağa məcburedir (<https://www.journalofaccountancy.com/news/2021/oct/tips-maintaining-audit-quality-today-future.html>,2022). CPA peşəsinin liderləri ən yaxşı və ən istedadlı insanların bu vacib işə cəlb edilməsi üçün işlərini davam etdirirlər. Mühasibat firmaları öyrənmə və inkişaf imkanlarına sərmayə qoymaqla ən yaxşı insanları cəlb edə və sahib olduqları istedadı saxlaya bilərlər. Onun fikrinə görə, peşəyə gedən yolu yenidən düşünmək də vacibdir.

AICPA tərəfindən həyata keçirilən CPA Təkamül Layihəsi sürətlə dəyişən bazarda peşəni uğurlu saxlamaq üçün ilkin CPA lisenziya tələblərini hazırlamaq üçün başladı. Bu layihə 2024-cü ildə başlaması planlaşdırılan yeni lisenziyalaşdırma modeli və yeni CPA imtahanı hazırlayır. Peşədə müxtəlifliyin inkişafı həm də yüksək keyfiyyətli auditlərin aparılması üçün açardır. Müxtəlif komandalar daha innovativdir və daha yaxşı qərar qəbulu üçün müxtəlif perspektivlərdən və sərəfşələrdən istifadə etməklə audit keyfiyyətini artırır.

Keyfiyyət idarəetmə sistemlərinin modernləşdirilməsi

Standartları tərtib edənlər daha yüksək keyfiyyəti təmin etmələri üçün firmaların keyfiyyət idarəetmə sistemləri üçün yeni standartlar hazırlayırlar.

AICPA Audit Standartları Şurası firma rəhbərliyinə öz keyfiyyətə nəzarət fəaliyyətlərini fərdi, firmaya xas riskləri həll etmək üçün uyğunlaşdırmağa imkan verən yeni keyfiyyət idarəetmə standartı təklif etmişdir.

Firmalar keyfiyyətə nəzarət üçün yoxlama siyahısından istifadəni dayandırmalı və təcrübələrində aktual problemlərin nə olduğunu vaxtaşırı qiymətləndirdikləri və bu problemləri həlli üçün tədbirlər gördüklərinə əmin olmaq üçün daha fərqli proseslərdən istifadə etməli olacaqlar.

Müstəqilliyə istiqamətlənmə

Müstəqillik mədəniyyətini qorumaq ictimai etimadı qorumaq üçün çox vacibdir. Məhz auditorun müstəqilliyi investorlara əminlik verir ki, auditorun gördüyü işə və aldığı nəticələrə - rəqəmlərə, maliyyə hesabatlarına, açıqlamalara kənarda kimsə baxmışdır. Bu, audit prosesinin dəyəri və düzgünlüyü üçün mühüm əsasdır. Bir sıra audit komitələrinin maliyyə hesabatlarının keyfiyyətinin qorunmasında xüsusi marağı olduğu söylənilir.

Bir çox general menecerlərin fikrincə, audit komitələrinin və auditorların müstəqilliyi əhəmiyyətli dərəcədə vacibdir. Şirkət işçilərinin auditorlara hədsiz təsirini gördükləri halda onlar nəticələrə daha az inamlılıq və etibar göstərməyə meyillidirlər (<https://www.journalofaccountancy.com/news/2021/oct/tips-maintaining-audit-quality-today-future.html>,2022).

Bundan əlavə pandemiya şəraitində nəticələrin keyfiyyətinin qorunması üçün vacib digər aspektlərə nəzər salaq. Ünsiyyət (kommunikasiya) hər bir audit zamanı çox vacibdir. Xüsusilə uzaqdan yoxlamalar zamanı audit qrupları ünsiyyətdə aydın və ardıcıl olmalıdırlar. Uzaqdan yoxlamalar üçün hesabat protokollarına yenidən baxılması tələb olunacaqdır. Çünki onların tezliyi və tapşırıq qruplarının audit obyektinə hesabat vermə tərzilə bağlı daha çox qarşılıqlı ünsiyyətə ehtiyac vardır. Daxili audit apararkən aşağıdakı məqamlar nəzərə alınmalıdır (Ватян, 2020: с.59):

- Əsas risklərə diqqət yetirilməsi. Müəssisələr onsuz da çətin vəziyyətə düşdüyü üçün diqqət daha kiçik risklərlə bağlı nəticələrə yox, əsas risklərə yönəlməlidir. Bundan əlavə, daxili audit qrupu rəhbərliyin qısa müddətdə bu məsələlərin həlli üçün potensial məhdud imkanlara malik olduğunu qəbul etməlidir.

- Nəticələrin təsdiqi: Hər bir müşahidə hesabatın tamamlanmasından əvvəl yoxlanılan şəxslərlə müzakirə edilməli və yoxlanılmalıdır. Pandemiya şəraitində videokonfransdan istifadə iştirakçılar arasında anlaşılmazlıqlara səbəb olduğunu nəzərə aldıqda bu faktorun vacibliyi önə çıxır. Alınan istənilən rəy hesabatı daxil edilməli və əvvəllər müəyyən edilmiş risklər və imkanlar müvafiq olaraq yenilənməlidir.

- Yeni prosesin sənədləşdirilməsi. Yoxlamalar zamanı müxtəlif alətlərin nə dərəcədə istifadə olunduğunu, uzaqdan yoxlama zamanı və audit məqsədlərinə çatmaqda effektiv olub-olmadıqlarını qeyd etmək də vacibdir. Nədənsə bəzi proseslərin uzaqdan yoxlanılması mümkün deyilsə, o da qeyd olunmalıdır.

Audit bitdikdən sonra mütəxissislər onun effektivliyini, nəticələrin qoyulan məqsədə uyğunluğunu qiymətləndirmə və təkmilləşdirmə imkanlarını bilmək üçün distant audit prosesini nəzərdən keçirməlidirlər.

Bir çox təşkilatlar üçün bu tədbirlər müvəqqəti olsa da, çox güman ki, bu yeni iş üsullarından bəziləri pandemiya bitdikdən sonra da faydalı olaraq qalacaq.

Buna görə də, uzaqdan yoxlama prosesini (və əlaqəli alətləri) yalnız həftələr və ya aylar deyil, illər ərzində uzunmüddətli uğuru nəzərə almaqla mümkün qədər diqqətlə tənzimləmək vacibdir. Bu prosesi daha yaxşı dəstəkləmək üçün yeni texnologiyalara sərmayə qoymağa dəyər. Bu böhrandan çevikliyi artırmaq və gələcəkdə baş verə biləcək gözlənilməz dəyişikliklər üçün daha möhkəm olmaq fürsəti kimi istifadə etmək olar.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

COVID -19 pandemiyası bir-birinə qarşılıqlı bağlı olan fəaliyyət sahələrində təhlükəli xəstəlik səbəbiylə yaranmış ciddi bir iqtisadi böhrandır. Bu şəraitdə daxili auditorlar pandemiyanın təşkilatlarına necə təsir etdiyini analiz edərək öz fəaliyyətində yeni istiqamətləri və yeni məqsədləri müəyyən etməyə yönəlirlər.

COVID-19 böhranı daxili auditə özünəməxsus bacarıq və perspektivlərini nümayiş etdirmək və rəhbərlik və təşkilatlar üçün onun dəyərində dair köhnə fikirləri yenidən formalaşdırmaq imkanı verir. Daxili auditorlar böhran idarəçiliyi üzrə lider ola bilirlər. Onlar bu vəziyyətdə nəzarəti həyata keçirə bilməyəcəklərini söyləməkdən çəkinməli, əksinə təşkilata daha çox fayda vermək üçün böhranda çıxış vəziyyəti ilə bağlı rəhbərliyə məsləhətlər verə bilər.

Daxili auditorların texniki cəhətdən yenilənmələri və aktual qalmaları üçün bütün əlçatan beynəlxalq audit resurslarından öz fəaliyyətində istifadə etmələri vacibdir. Daxili auditorlar, hətta bu çətin zamanda da onlayn təlimlərdə, vebinarlarda, sorğularda və müzakirə forumlarında fəal iştirak nisbətlərindən göründüyü kimi durmadan öyrənməyə can atırlar. Məhz yeni (pandemiya) şəraitin öyrənilməsi və onunla bağlı daha çox biliyin olması böhran vəziyyətində fəaliyyət və ondan çıxış planını daha effektiv şəkildə hazırlamağa kömək edir.

Bu bilik və bacarıqlar auditin böhran zamanı üzləşdiyi təsirinin məhdudiyətlərin yüngülləşdirilməsi və daha ənənəvi biznes və iş təcrübələrinin bərpası ilə nəinki dəyərli fikirlər təmin etmək, həm də COVID-19-un növbəti və ya mövsümi dalğaları zamanı təşkilatlara gələcək böhranda effektiv idarəetməni həyata keçirməyə, riskləri əvvəlcədən görməyə və risklərə cavab planlarını hazırlamağa kömək edəcək.

Daxili audit funksiyasına malik olan bir çox təşkilatlar köklü şəkildə dəyişir. Onların bu xidmətə müsbət təsir göstərən biznes riski məsləhətçisi kimi yanaşmaları məqsədilə daxili audit həm də daim dəyişməli, uyğunlaşmalı və biznes dəyişiklikləri

ilə ayaqlaşmalıdır. Pandemiya şəraitində KPMG, PEMPAL, İİA kimi iri təşkilatlar tərəfindən aparılan sorğular göstərir ki, bütün ölkələrdə daxili auditorların işində, yoxlama mexanizmlərində, sübutların əldə olunması və yoxlanılmasında önəmli dəyişikliklər olmuşdur. Belə ki, əksər direktor və auditorlar pandemiya və pandemiyadan sonrakı zamanlarda öz fəaliyyət planlarında dəyişikliklər etməyə məcbur olmuş, auditin və şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin qorunması üçün idarəetmə sistemlərinin modernləşdirilməsi, rəqəmsal transformasiyanın sürətləndirilməsi, insan kapitalının inkişafı, daha çox risklərinin idarə edilməsinə fokuslanırlar. Hazırda əksər təşkilat və müəssisələrə aydın olur ki, çətin şəraitdə işin davamlılığını təmini üçün öz ənənəvi yanaşmasını dəyişməli və işində daha elastik iş rejimi, daha yenilikçi üsulları tətbiq etməlidir.

Böhran zamanı daxili audit fəaliyyətilə bağlı aşağıdakı məsələlərə diqqət yetirmək tövsiyə olunur:

- audit fəaliyyətinin planlaşdırılmasına yanaşmanı yenidən nəzərdən keçirmək və çevik planlaşdırmaya keçid imkanlarını nəzərə almaq;

- məsafədən işləməyi, audit obyektlərinin əlçatmazlığını, o cümlədən daxili audit qarşısında duran məqsədlərə yenidən baxılmasını və s. nəzərə alınmaqla audit planını nəzərdən keçirmək;

- fəaliyyətinin sonrakı planlaşdırılması üçün şirkətin risklərini yenidən qiymətləndirmək;

- antiböhran tədbirlərinin, o cümlədən biznesin davamlılığı planlarının, maliyyə sabitliyi planlarının və biznesin bərpası planlarının adekvatlığını qiymətləndirmək;

- daxili audit işçilərinin bacarıqlarını artırmaq üçün onlayn təlimlər təşkil etmək;

- daxili proseslərin (məsələn, iş sənədləri, yoxlama siyahıları və s. üçün şablonları yenilənməsi) avtomatlaşdırılması və standartlaşdırılmasına diqqət yetirmək və s.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

Azərbaycan dilində

1. “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, 1994-cü il.
2. “Daxili audit haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, 2007-ci il.
3. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, 2004-cü il.
4. Abbasov İ.M. (2007). “Audit (dərslük)”. Bakı, “Biznes Universiteti” nəşriyyatı, 530 səh.
5. Bayramov Q.H. (2004). “Azərbaycanın Milli Audit Standartları”. Bakı, “Nağıl Evi” nəşriyyatı, 338 səh.
6. Namazova C.B., Kazımov R.N. (2012). “Praktiki Audit” (dərslük). Bakı, CBS Polygraphic Production, 272 səh.
7. Novruzov V., Qənizadə R., Nəsibova L., Əliyev M., (2012). “Daxili Audit. Tədris-praktika vəsaiti”. Bakı, “Nağıl evi”- 112 səh.
8. Rzayev Q.R. (2009). “Mühasibat Uçotu və Audit”. İqtisad Universiteti nəşriyyatı, Bakı, 207 səh.
9. Səbzəliyev S.M., Hacıyev R.Ş. (2003). “Auditin Əsasları (dərslük)”. Bakı, “Sabah”, 496 səh.

İngilis dilində:

1. ACCA (2020).The impact of Covid-19 on Audit and Assurance – chalenges and considerations. Think Ahead, 2020. p.10;
2. The Institute of Chartered Accountants of Pakistan (2020).”The İmpact of COVID-19 on Audit: A Guidance for Auditors”. İslamabad, p.47;
3. The Institute of internal auditors (2020). “Internal Audit in the COVID-19 era: A Global Glance at Responses to the Pandemic”. FL, p.7;

4. The Institute of internal auditors (2020).”COVID-19 Impact on Internal Audit: Survey Results About Risk Assessment, Audit Plans, Staffing, and Budget”. FL, p.35;

Rus dilində:

1. АО Делойт и Туш СНГ (2020), “Внутренний аудит в условиях эпидемии COVID-19”. Москва, стр.27.
2. Арене А., Лоббек Дж. (2001). “Аудит”,Пер. с англ.; Москва, Финансы и статистика, - 560 с;
3. Ватян А. (2020). “Воздействие пандемии COVID-19 на роль и мероприятия внутреннего аудита”. Сообщество по внутреннему аудиту PEMPAL, Англия. стр 32;
4. Ревуцкий Л.Д., (2017). “Управленческий аудит предприятий: основные задачи и перспективы развития”. Аудиторские ведомости, № 5; стр.25
5. Соловьева И.В. (2009). “Вопросы Развития Внутреннего Аудита”Сборник научных трудов СевКавГТУ.Серия "Экономика".№ 9. стр. 54.

İnternet resursları:

1. <http://www.icap.net.pk/wp-content/uploads/2017/08/Guide-on-going-concern-auditorresponsibilities.pdf>, 2022
2. <http://www.icap.net.pk/wp-content/uploads/2018/08/New-Auditors-Report-Your-QuestionsAnswered.pdf>, 2021
3. <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-and-coronavirus.pdf?la=en>, 2021
4. <https://edition.cnn.com/2021/08/09/health/covid-19-pandemic-timeline-fast-facts/index.html>, 2022
5. <https://pcaobus.org/Pages/response-to-COVID-19.aspx>,2022

6. https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html,2022
7. <https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid19.html>,2022
8. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforplainenglishaccounting/resources/2020/special-report-covid-19-auditing-challenges.pdf>,2022
9. <https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/1011004.html>, 2022
10. <https://www.audit-it.ru/cblogs/itaudit/1009720.html>,2022
11. <https://www.bbc.com/russian/features-52647490>,2021
12. https://www.fbk.ru/upload/press-center/FBK%20GT_VA%20B%20период%20кризиса.pdf, 2022
13. <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/covid-19/covid-19-bulletin-march-2020>,2022
14. <https://www.frc.org.uk/getattachment/9e194b9b-c309-43b5-9dd7-ed449017dd57/Updated-Audit-Guidance-09-Apr-20.pdf>, 2022
15. <https://www.frc.org.uk/getattachment/a45470bb-c331-4653-b256-4d0e7c82227d/Modifications-to-AuditorsReports-As-a-Result-of-COVID-19-April-2020.pdf>, 2021
16. <https://www.iaasb.org/focus-areas/guidance-auditors-during-coronavirus-pandemic>, 2022
17. <https://www.icpac.org.cy/selk/common/PreviewDocument.ashx?itemId=2346&refItemId=T470DOCUMENTS>, 2022
18. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-internationalstandards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>,2021
19. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>, 2022

20. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Staff%20Alert%202020Audit%20Considerations%20Arising%20from%20Changes%20Due%20to%20Coronavirus.pdf>, 2021
21. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/04/amendment-to-leases-standard-to-help-companies-with-covid-19-related-rent-concessions/>, 2021
22. https://www.mia.org.my/v2/downloads/circulars/2020/29/Covid-19_FAQs_on_Auditing.pdf, 2022
23. <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/about-deloitte/articles/legal-consequences-coronavirus-deloitte-germany.html>, 2022
24. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2021/oct/tips-maintaining-audit-quality-today-future.html>, 2022
25. https://www.ey.com/ru_ru/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next, 2021
26. <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsionnaya-baza-obespecheniya-vnutrennego-kontrolya>, 2022
27. <https://cyberleninka.ru/article/n/dokumentirovanie-audita-na-razlichnyh-etapah-vypolneniya-auditorskogo-zadaniya>, 2022
28. https://studme.org/14940511/buhgalterskiy_uchet_i_audit/dokumentatsiya_vnutrennego_auditora, 2022

Sxemlərin siyahısı

Sxem 1. Daxili auditin komponentləri.....	12
Sxem 2. Pandemiyadan əvvəl auditin fəaliyyətinin prioritetləri.....	28
Sxem 3. Pandemiyadan sonrakı prioritetlər.....	29
Sxem 4. Daxili audit şöbəsinin müəssisənin digər bölmələri ilə əlaqəsinin sxemi.....	33

Cədvəllərin siyahısı

Cədvəl 1. Auditin aparılma metodlarının klassifikasiyası.....	48
--	----

Diaqramların siyahısı

Diaqram 1. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər.....	54
Diaqram 2. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: bəzi audit tapşırıqları dayandırılmış və ya həcmi azaldılmışdır (sənaye sahələri üzrə müqayisə).....	55
Diaqram 3. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: bəzi audit tapşırıqları ləğv edilmişdir (sənaye sahələri üzrə müqayisə).....	56
Diaqram 4. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: yeni audit tapşırıqları əlavə olunmuşdur (sənaye sahələri üzrə müqayisə).....	56
Diaqram 5. COVID-19 ilə əlaqədar daxili auditin audit planına olunan dəyişikliklər: bəzi audit tapşırıqlarının həcmi genişləndirilmişdir (sənaye sahələri üzrə müqayisə).....	57