

# GUID3910

## Perfomans auditinin mərkəzi anlayıřları

INTOSAI T vsiy ləri Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatı olan INTOSAI t r fimd n INTOSAI-nin peř  sənədləri sisteminin tərkib hissəsi kimi hazırlanır.  lav  məlumat  c n bu sayta istinad edin: [www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI

**İFPP öncəsi sənəd – bu sənəd 2016-cı ildə INTOSAI-nin peř  sənədləri sisteminin (İFPP) yaradılmasından əvvəl hazırlanmıřdır. Bu səbəbdən hazırki sənəd rəsmi məqsəd baxımından INTOSAI-nin daha yeni audit t vsiy lərindən fərqli ola bilər.**



INTOSAI



#### INTOSAI, 2019

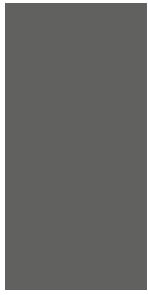
- 1) Əvvəlki ISSAI 3100 – 2010-cu ildə təsdiq edilmiş “Səmərəlik auditi üzrə tövsiyələr: əsas prinsiplər”
- 2) 2016-cı ildə məzmun yenidən işlənmiş və ISSAI 3100 “Perfomans auditinin mərkəzi anlayışları üzrə tövsiyələr” kimi təsdiq edilmişdir
- 3) INTOSAI-nin peşə sənədləri sistemi (IFPP) yaradıldıqdan sonra 2019-cu ildə redaktə xarakterli dəyişikliklər edilərək adı GUID 3910 “Perfomans auditinin mərkəzi anlayışları” kimi dəyişdirilmişdir

GUID 3910 INTOSAI-nin bütün rəsmi dillərində mövcuddur: ərəb, ingilis, fransız, alman və ispan



# MÜNDƏRİCAT

<b>1. GİRİŞ .....</b>	<b>4</b>
<b>2. PERFORMANS AUDİTİNİN MÜƏYYƏN EDİLMƏSİ .....</b>	<b>6</b>
Qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik .....	6
<b>3. PERFORMANS AUDİTİNİN MƏRKƏZİ ANLAYIŞLARI.....</b>	<b>8</b>
Müstəqillik və etika.....	8
Nəzərdə tutulmuş istifadəçilər və cavabdeh tərəflər.....	11
Audit predmeti .....	12
Performans auditində etimad və performans auditində etimad və əminlik .....	13
Əminliyin təmin edilmə formaları .....	14
<b>Audit məqsədi (məqsədləri) .....</b>	<b>15</b>
Qənaətlilik .....	17
Səmərəlilik.....	17
Effektivlik .....	17
<b>Xərc baxımından səmərəlilik .....</b>	<b>20</b>
<b>Audit yanaşması.....</b>	<b>20</b>
<b>Audit meyarları .....</b>	<b>22</b>
<b>Audit riski.....</b>	<b>24</b>
<b>Məlumatvermə .....</b>	<b>25</b>
Audit olunan təşkilat .....	257
Digər maraqlı tərəflər.....	258
<b>Bacarıqlar.....</b>	<b>27</b>
Kənar ekspertlərin işindən istifadə edilməsi .....	30
<b>Nəzarət .....</b>	<b>29</b>
<b>Peşəkar mühakimə və inamsızlıq.....</b>	<b>31</b>
<b>Keyfiyyətə nəzarət.....</b>	<b>37</b>
Keyfiyyətə nəzarət (audit aparılarkən).....	37
Keyfiyyətə nəzarət (audit tamamlandıqdan sonra) .....	379
<b>Əhəmiyyətlilik .....</b>	<b>39</b>
<b>Sənədləşdirilmə.....</b>	<b>41</b>



# 1

## GİRİŞ

- 1) Peşə standartları və tövsiyələr dövlət sektorunda auditin etibarlılığı, keyfiyyəti və peşəkarlığı baxımından əhəmiyyət kəsb edir. *ISSAI 100 – Dövlət sektorunda auditinin təməl prinsipləri* başqa məsələlərlə yanaşı, ISSAI-lərin məqsədini və səlahiyyətini, habelə dövlət sektorunda audit üçün çərçivəni müəyyən edir. *ISSAI 300 – Performans auditinin prinsipləri* performans auditinin xüsusi kontekstindən irəli gələn ISSAI 100-ün təməl prinsipləri əsasında hazırlanmışdır və bu prinsiplərin təkmilləşdirilməsinə xidmət edir.
- 2) ISSAI 3000 Performans audit standartıdır, ISSAI 100 və ISSAI 300 ilə birlikdə oxunmalı və başa düşülməlidir. Bu standartda performans auditinin peşəkar tətbiqi üçün tələblər təqdim olunur, onlardan sonra isə standartın aydınlığını və oxunaqlığını artırmaq üçün izahatlar verilir. ISSAI 3000 performans audit üçün rəsmi standartdır və nəticə etibarlılığı ilə, AAQ bu standartı qəbul etməyi seçdiyi halda onun hər bir tələbinə əməl olunmalıdır.
- 3) ISSAI 3000-də müəyyən edilən hər bir tələb üçün *GUID 3910 “Performans auditinin mərkəzi anlayışları”* və *GUID 3920 “Performans audit prosesi”* standartlarında məcburi olmayan tövsiyələr verilir.
- 4) GUID 3910, auditorun ISSAI 3000-də istifadə olunan performans auditinin mərkəzi anlayışlarını şərh etməsinə kömək etmək üçün nəzərdə tutulmuşdur. Beləliklə, bu sənəddə verilən tövsiyələr performans audit standartındakı tələblərin başa düşülməsini və tətbiq edilməsini asanlaşdırmalıdır.
- 5) GUID 3910 iki hissədən ibarətdir. Birinci hissədə performans audit müəyyən edilir və qənaətilik, səmərəlilik və effektivlik anlayışlarının mənası izah edilir. İkinci hissədə mərkəzi anlayışlardan bəhs olunur. Bu anlayışların bəziləri,

məsələn, nəzərdə tutulmuş istifadəçilər və cavabdeh tərəflər, audit predmeti, etimad və əminlik, audit məqsədi (məqsədləri), audit yanaşması, audit meyarları, audit riski, keyfiyyətə nəzarət və əhəmiyyətlik audit yönümlüdür. Müstəqillik və etika, bacarıqlar, birbaşa nəzarət, peşəkar mühakimə və inamsızlıq kimi bəzi anlayışlar auditora yönəlmişdir. Digər anlayışlar məlumatvermə və sənədləşdirilmə kimi əsas vəzifələrə aiddir.

- 6) Audit zamanı mərkəzi anlayışların necə nəzərdən keçirildiyini daha dərinləndirən anlamaq üçün GUID 3910 və GUID 3920 birlikdə oxunmalıdır.

# 2

## PERFORMANS AUDİTİNİN MÜƏYYƏN EDİLMƏSİ

### QƏNAƏTLİLİK, SƏMƏRƏLİLİK VƏ EFFEKTİVLİK

- 7) AAQ-lar tərəfindən həyata keçirilən performans auditi, dövlət öhdəliklərinin, sistemlərinin, əməliyyatlarının, proqramlarının, fəaliyyətlərinin və ya təşkilatlarının qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinə uyğun olaraq fəaliyyət göstərib-göstərməməsi və təkmilləşdirilmə imkanının olub-olmaması barədə müstəqil, obyektiv və etibarlı araşdırmaadır.
- 8) Qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsipləri aşağıdakı kimi müəyyən edilə bilər:
  - a) Qənaətlilik prinsipi ehtiyatların xərclərini minimuma endirmək deməkdir. İstifadə olunan ehtiyatlar vaxtında, uyğun miqdarda və keyfiyyətdə və ən sərfəli qiymətə mövcud olmalıdır.
  - b) Səmərəlilik prinsipi mövcud ehtiyatlardan ən çox fayda əldə etmək deməkdir. Bu prinsip istifadə edilmiş ehtiyatlar və kəmiyyət, keyfiyyət və vaxt baxımından əldə edilən ilkin nəticələr arasındakı əlaqəyə aiddir.
  - c) Effektivlik prinsipi qarşıya qoyulmuş məqsədlərə nail olmaq və gözlənilən nəticələri əldə etməkdir.
- 9) Performans auditi, idarəetmə və nəzarət vəzifələri olan şəxslərə performansın yaxşılaşdırılması üçün kömək edərək hesabatlılığı artırır. Bunun üçün qanunverici orqanın və ya icra hakimiyyətinin qərarlarının qənaətlili, səmərəli və effektiv şəkildə hazırlanıb tətbiq olunduğu, habelə vergi ödəyicilərinin və ya vətəndaşların çəkdiyi xərclər müqabilində

mənfəətin əldə etdikləri araşdırılır. Performans auditi qanunverici orqana, icra orqanına, vergi ödəyicilərinə və digər maliyyələşdirmə mənbələrinə, habelə hökumət siyasəti və kütləvi informasiya vasitələrinin hədəfində olan şəxslərə hökumətin müxtəlif fəaliyyətlərinin idarə edilməsi və son nəticələri ilə tanış olmağa imkan verməklə şəffaflığı təbliğ edir. (Qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik ilə bağlı daha əlavə tövsiyələr üçün bax: Audit məqsədi).

## 3

## PERFORMANS AUDİTİNİN MƏRKƏZİ ANLAYIŞLARI

### MÜSTƏQİLLİK VƏ ETİKA

#### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

Auditor, AAQ-ın müstəqillik və etika prosedurlarına riayət etməlidir, bu da öz növbəsində müstəqillik və etika üzrə əlaqəli ISSAI-lərə uyğun olmalıdır.

(ISSAI 3000/21)

#### TÖVSIYƏLƏR

- 10) Etika dedikdə hər hansı bir şəxsin müstəqillik, dürüslük, obyektivlik, peşəkar səriştə və lazımı qayğı, məxfilik və peşəkar davranışı ehtiva edən mənəvi prinsipləri başa düşülür. Müstəqil olmaq və bu kimi görünmək üçün auditorun öz obyektivliyini poza biləcək hallardan azad olması lazımdır. Müstəqillikdən aşağıdakılardan ibarətdir:
- a) Faktiki müstəqillik – auditora peşəkar mühakiməni etibardan salan təsirlərə məruz qoymadan fəaliyyət göstərməyə imkan verir; dürüst fəaliyyət göstərmək, obyektivlik və peşəkar inamsızlıq nümayiş etdirmək.
  - b) Zahiri müstəqillik - müvafiq məlumatları bilən, sağlamdüşüncəli və məlumatlı maraqlı tərəfin auditorun dürüstlüyünə, obyektivliyinə və ya peşəkar inamsızlığına şübhə ilə yanaşmasına və ya bunların



etibardan düşməsi barədə nəticəyə getdikləri qənaətə gəlməsinə səbəb olan halların olmaması.

- 11) Müstəqil auditorun qəbul etdiyi aşağıdakı kimi əsas qərarlara görə performans auditini kontekstində vacibdir:
- a) audit predmetinin müəyyən edilməsi və ona dair qərarın qəbul edilməsi;
  - b) audit məqsədinin təsbit edilməsi;
  - c) müvafiq meyarların müəyyən edilməsi;
  - d) auditin metodoloji yanaşmasının müəyyən edilməsi;
  - e) audit sübutunun qiymətləndirilməsi və nəticələrin formalaşdırılması;
  - f) audit meyarlarının və təsbitlərinin audit olunan təşkilat ilə müzakirə edilməsi;
  - g) müxtəlif maraqlı tərəflərin mövqelərinin qiymətləndirilməsi; habelə
  - h) ədalətli və balanslaşdırılmış hesabatın yazılması.
- 12) Auditor AAQ-ın və/və ya audit qrupunun üzvlərinin müstəqilliyini təhlükə altına ala bilən məsələləri və ya vəziyyətləri dərk etməlidir.

**ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

Auditor müstəqil qalmaq üçün diqqətli olmalıdır ki, audit təsbitləri və nəticələri qərəzsiz olsun və nəzərdə tutulmuş istifadəçilər tərəfindən də belə qəbul olunsun.

*(ISSAI 3000/23)*

**TÖVSIYƏLƏR**

- 13) Audit zamanı auditor öz müstəqilliyini təsdiqləməklə yanaşı, auditin məsul tərəfi ilə onun audit haqqında təsəvvürü haqqında açıq və vaxtı-vaxtılı məlumat vermə əlaqəsi qurmalıdır. (Bu mövzuda əlavə tövsiyələr üçün bax: “Nəzərdə tutulmuş istifadəçilər və məlumat vermə”).

- 14) Münasib müstəqillik tələblərinə riayət olunmaqla bağlı təhdidlər auditdən əvvəl və audit zamanı yoxlanılmalıdır. Təhdidlər aşağıdakı kateqoriyalardan birinə və ya bir neçəsinə aid edilə bilər:
- a) **Şəxsi maraq.** Bu təhdid, auditor cavabdeh tərəflə maraq və ya əlaqədən birbaşa və ya dolayı yolla faydalana biləcəyi zaman baş verir.
  - b) **Vəkillik.** Bu təhdid, auditor neytrallıq və/və ya obyektivliyin pozula biləcəyi və ya pozula biləcəyinin duyulduğuna dair mövqə və ya rəy irəli sürdüyü zaman baş verir.
  - c) **Tanışlıq.** Bu təhdid, cavabdeh tərəflə yaxın münasibətlər nəticəsində auditor onun maraqlarına çox rəğbət bəslədikdə baş verir.
  - d) **Hədə-qorxu.** Bu təhdid, cavabdeh tərəfdən gələn həqiqi və ya duyulan təhdidlər auditoru obyektiv davranmağa və peşəkar inamsızlıq tətbiq etməyə çəkəndirdiyi halda baş verir.
  - e) **Özünə nəzarət.** Bu təhdid, cari tapşırıqda nəticə çıxarmaq üçün əvvəlki tapşırıqdakı hər hansı bir məhsul və ya mühakimə qiymətləndirilməli olduqda baş verir.
  - f) **Rəhbərliyin iştirakı.** Bu təhdid audit olunan təşkilat, məsələn, komanda üzvü kimi auditə cəlb edildikdə baş verir.
- 15) Təhdidlərin xarakteri və onları aradan qaldırmaq və ya məqbul səviyyəyə endirmək üçün tətbiq olunan nəzarət mexanizmləri auditin xüsusiyyətlərindən asılı olaraq fərqlənir.
- 16) Hər hansı bir məsələnin əhəmiyyətliliyini nəzərdən keçirərkən keyfiyyət amilləri nəzərə alınmalıdır. Bir məsələ yalnız mənasız olub və ardıcıl olmadıqda əhəmiyyətsiz sayıla bilər.
- 17) Əgər təhdid əhəmiyyətsiz deyilsə, mövcud nəzarət mexanizmləri müəyyən edilməlidir və müvafiq hallarda təhdidi aradan qaldırmaq və ya onu məqbul səviyyəyə endirmək üçün tətbiq olunmalıdır. Auditor müstəqillik tələblərinə əməl etmədiyi təqdirdə, AAQ, işə xitam verilmə daxil olmaqla intizam tənbehi tədbirinə ehtiyac duyulduğunu nəzərə almalıdır.
- 18) Nəzarət mexanizmlərinin tətbiqi təhdidləri aradan qaldırır və ya məqbul səviyyəyədək azaldır. Müəyyən edilmiş təhdidlər sağlamdüşüncəli müşahidəçinin müvafiq etik və ya müstəqillik tələblərinə riayət oluna bilməyəcəyi qənaətinə gələ biləcəyi səviyyədə olduqda, təhlükəsizlik tədbirləri zəruridir.

- 19) Audite xas olan nəzarət mexanizmlərinin nümunələrinə aşağıdakılar aid edilə bilər:
- a) auditorun müstəqilliyinə xələl gətirmədən yerinə yetirilmiş işləri yoxlamaq və ya lazım olduqda məsləhət vermək üçün başqa bir şəxsin cəlb edilməsi. Bu şəxs AAQ-dan kənar olan biri və ya audit qrupu ilə əlaqəsi olmayan AAQ daxilində bir şəxs ola bilər. Həmin şəxs cavabdeh tərəfdən müstəqil olmalı və yerinə yetirilmiş yoxlama və ya verilən məsləhətə görə audit qrupunun tərkibinə daxil edilmiş hesab edilmir;
  - b) müstəqil direktorlar komitəsi, peşəkar tənzimləmə orqanı və ya peşəkar həmkar kimi üçüncü tərəflə məsləhətləşmə;
  - c) tanışlıq təhdidinə qarşı çıxmaq üçün bir neçə ildən sonra müxtəlif subyektlərin performans auditində işçilərin yerdəyişməsi;
  - d) auditdə işləyən bütün şəxslərin audit başlamazdan əvvəl müstəqilliklərini təsdiqləməli və audit zamanı nəzərdən keçirmələri; habelə
  - e) şəxsin maddi maraqları, münasibətləri və ya fəaliyyəti müstəqillik üçün təhdid yaratdıqda həmin şəxsin audit qrupundan kənarlaşdırılması.

## NƏZƏRDƏ TUTULMUŞ İSTİFADƏÇİLƏR VƏ

### CAVABDEH TƏRƏFLƏR

#### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

Auditor nəzərdə tutulmuş istifadəçiləri və auditin cavabdeh tərəflərini aydın şəkildə müəyyən etməli və audit zamanı auditə müvafiq qaydada aparmaq üçün bu vəzifələrin əhəmiyyətini nəzərə almalıdır.

(ISSAI 3000/25)

## TÖVSIYƏLƏR

- 20) Nəzərdə tutulmuş istifadəçilər o şəxslərdir ki, auditor performans auditini onlar üçün hazırlayır. Qanunverici orqan, icra hakimiyyəti, dövlət qurumları, audit hesabatına aidiyyəti olan üçüncü tərəflər və ictimaiyyət – bunların hamısı nəzərdə tutulmuş istifadəçilər ola bilər. Cavabdeh tərəf də nəzərdə tutulmuş istifadəçi ola bilər, lakin nadir hallarda o tək olur. Bir çox hallarda

qanunverici orqan və ya icra hakimiyyəti audit hesabatının nəzərdə tutulmuş əsas istifadəçisi olur. Bununla yanaşı, icra hakimiyyətinin həm daxilində, həm də xaricində nəzərdə tutulmuş istifadəçilər mövcud ola bilər. Vətəndaşlar daha yaxşı məlumatlı seçim etmək üçün nəticələrdən istifadə edə bilər və beləliklə də nəzərdə tutulmuş istifadəçi ola bilərlər. Maraq qrupları, siyasətləri həyata keçirən təşkilatlar, elmi dairələr və nəhayət, lakin ən kiçik olmayan kütləvi informasiya vasitələri də müəyyən bir kontekstdə nəzərdə tutulmuş istifadəçilər ola bilər. Müvafiq nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin auditin ən erkən mərhələlərində kim olduğunu müəyyən etmək məsləhətdir.

- 21) Nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin xüsusi qrupu müəyyən bir audit sahəsində mütəxəssislərdir. Onların dəstəyi rəsmi hesabatlar üçün faydalıdır. Digər tərəfdən, ekspertlər nəticə və tövsiyələrə etiraz etdikdə hesabatların nüfuzunu itirmək təhlükəsi olur.
- 22) Cavabdeh tərəflər, ilk növbədə audit hesabatındakı nəticələr və tövsiyələr əsasında tədbir görmələri nəzərdə tutulan şəxslərdir. Cavabdeh tərəfin vəzifəsini audit predmetinin müxtəlif aspektlərinə görə cavabdeh olan bir sıra şəxslər yerinə yetirə bilər. Cavabdeh tərəf, audit olunan predmetə görə məsuliyyət daşıyan əməliyyatçı və/və ya nəzarətçi ola bilər. Hesabatlılıq zəncirinin sonunda həmişə müəyyən bir sahədə xərclərə və performansla görə məsuliyyətə cəlb edilən cavabdeh tərəf (məsələn, nazir) olur.
- 23) Performans auditorunun çox vaxt audit predmetinin seçilməsində və meyarların müəyyən edilməsində əhəmiyyətli dərəcədə mühakimələrə malikdir və bu da öz növbəsində müvafiq cavabdeh tərəflərin və nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin kimliyinə təsir göstərir. Auditor audit hazırlayıb keçirərkən nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin vəzifələrini nəzərə almalı və eyni zamanda müstəqilliklərini qoruyub saxlamalıdır.

## AUDİT PREDMETİ

<b>ISSAI 3000-ə uyğun tələb:</b>
Auditor performans auditinin predmetini müəyyən etməlidir.
<i>(ISSAI 3000/29)</i>

## TÖVSIYƏLƏR

- 24) Audit predmeti auditi aparılana şamil olunur. Performans auditinin predmeti xüsusi proqramlar, subyektlər və ya fondlarla məhdudlaşmamalı, əksinə tədbirlər və ya mövcud vəziyyətləri (o cümlədən, səbəbləri və nəticələri) ehtiva edə bilər. Buna misal olaraq cavabdeh tərəflərin xidmət göstərməsi və ya dövlət siyasətinin və normativ hüquqi aktların rəhbərliyə, maraqlı tərəflərə, müəssisələrə, vətəndaşlara və cəmiyyətə təsiri ola bilər. Audit predmeti məqsəd ilə müəyyən edilir və audit suallarında ifadə olunur.
- 25) Bir çox AAQ-larda performans auditinin mandatı dövlət proqramlarının siyasət əsaslarının yoxlanılmasını əhatə etmir. Bu hallarda performans auditi siyasət məqsədlərinin məziyyətini şübhə altına almır, əksinə bu siyasətlərin nəticələrini hazırlamaq, həyata keçirmək və ya qiymətləndirmək üçün görülən tədbirlərin yoxlanılmasını özündə ehtiva edə bilər və siyasətlə bağlı qərarların qəbul edilməsinə səbəb olan məlumatların müvafiqliyinin yoxlanılmasını nəzərdə tutar.
- 26) Audit predmeti audit sahəsi daxilindəki riski və əhəmiyyətliliyi əks etdirməlidir. Bu səmərəliliyi artırmaq və auditin uyğunluğunu təmin etmək üçün vacibdir. Audit predmeti çox vaxt risk təhlili əsasında müəyyən edilir. Audit predmeti audit olunanlara aiddir, əhatə dairəsi isə audit predmetinin sərhədlərini müəyyən edir.

## PERFORMANS AUDİTİNDƏ ETİMAD VƏ ƏMİNLİK

### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

Auditor, audit predmetinin auditinin son nəticələrinə dair meyarlar üzrə əminlik barədə şəffaf şəkildə məlumat verməlidir.

*(ISSAI 3000/32)*

## TÖVSIYƏLƏR

- 27) Bütün audit işləri, təminat xidmətinin bir növüdür, yəni auditor cavabdeh tərəfin (bir qayda olaraq dövlət qurumunun və ya icra orqanının) fəaliyyəti barədə nəzərdə tutulmuş istifadəçiyə (bir qayda olaraq qanunverici orqana və ya icra hakimiyyətinə) etibarlı və həqiqi məlumatlar verir.

Bu kontekstdə “etibarlı və həqiqi məlumatlar”ın audit predmeti ilə əlaqədar nəticələrin auditin məqsədi (məqsədləri) və meyarlarla məntiqi şəkildə əlaqələndirilməsi və yetərli müvafiq audit sübutları ilə əsaslandırılması tələb edilir. Buna nail olmaq üçün nəticə (nəticələr) audit məqsədi (məqsədləri) və

audit meyarları ilə aydın şəkildə əlaqələndirilməli və nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin əsas audit predmetinin meyarlar üzrə qiymətləndirilməsinə etimad dərəcəsini artıran şəkildə yazılmalıdır.

- 28) Beləliklə, əminlik hesabatları, nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin audit nəticələrinin əsas audit predmetinin vəziyyətini dəqiq şəkildə əks etdirməsinə inamını təmin etmək məqsədi daşıyır. Sadə desək, əminlik hesabatlarının nəzərdə tutulmuş istifadəçilərinin nəticənin (nəticələrin) etibarlı və həqiqi olduğundan əmin olmaq imkanı olmalıdır.
- 29) Buna nail olmaq üçün nəticə (nəticələr) audit məqsədi (məqsədləri) və audit meyarları ilə aydın şəkildə əlaqələndirilməli və elə yazılmalıdır ki, nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin əsas audit predmetinin meyarlar üzrə qiymətləndirilməsinə dair etimad dərəcəsini artırınsın.
- 30) Audit nəticəsinin əldə edilməsi, əhəmiyyətli mühakimə ehtiva edən məntiqi əsaslandırma deyildir. Bu səbəbdən nəticənin (nəticələrin) bütün aspektlərinin audit meyarlarına aid sübutlara əsaslanan nəticələrlə dəstəklənməsi çox vacibdir. Digər tərəfdən, nəticəni ifadə edərkən bütün təsbitlər də nəzərə alınmalıdır. Məntiq belədir: “Tətbiq olunan audit meyarı X ilə müqayisədə A, B, C və D təsbitlərini nəzərə alaraq, təbii nəticə aşağıdakı kimidir”.
- 31) İkincisi, nəticəyə gəlmək üçün təsbitlərin yetərli və müvafiq sübutlara əsaslanması çox vacibdir. Sübut hər hansı bir şəkildə qüsurlu olarsa, təsbitlər və nəticə də qüsurlu olacaqdır.
- 32) Bu mənada əminliyin təmin edilməsi üçün nəticələrin audit meyarları ilə müqayisədə sağlam təsbitlərə, təsbitlərin isə sağlam sübutlara əsaslanması tələb edilir. Bununla yanaşı, bu əlaqələri nəzərdə tutulmuş istifadəçilər üçün aydınlaşdırmaq da vacibdir. Bunu etmək üçün təsbitlərin, meyarların və nəticələrin balanslaşdırılmış və ağlabatan bir şəkildə necə hazırlandığı, habelə təsbitlər və meyarların birləşməsinin müəyyən bir ümumi nəticə və ya nəticələr toplusu ilə nəticələnməsinin səbəbi aydın bildirilir (ISSAI 100/32). Bu düzgün edilərsə, nəzərdə tutulmuş istifadəçilər nəticələrin etibarlılığından əmin ola bilərlər. Bundan sonra auditor əminlik təmin edir.

## ƏMİNLİYİN TƏMİN EDİLMƏ FORMALARI

- 33) Əminlik müxtəlif yollarla təmin edilə bilər. Bunun necə edilə biləcəyinə dair bəzi nümunələr aşağıdakıları əhatə edir, lakin bununla məhdudlaşmır:
  - a) audit məqsədi, predmeti, əldə edilmiş sübutlar və təsbitlər belə bir nəticəyə gəlməyə imkan verdiyi hallarda qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik aspektlərinə dair ümumi bir baxış vasitəsilə; yaxud
  - b) audit məqsədi, verilən suallar, əldə edilmiş sübutlar, istifadə edilmiş audit meyarları, əldə edilmiş təsbitlər və xüsusi nəticələr daxil olmaqla bir sıra məqamlar barədə konkret məlumat verməklə.

- 34) Əminlik barədə məlumatın necə verildiyinə dair şəraitlərdən asılı olaraq məlumatlı seçim etmək yaxşı bir təcrübədir. Alternativi qarışdırmamaq da vacibdir
- a) əminlik səviyyəsini açıq şəkildə ifadə edən rəsmi təsdiqləmə rəyi ilə. (ISSAI 300/21). Maliyyə hesabatlarına dair rəylə müqayisə olunan rəsmi rəy, performans auditində mümkün deyildir. Beləliklə, əminliyin necə çatdırılacağına dair məlumat ISSAI 100/32-də təsvir olunduğu kimi “Digər formalarda” başlığı altına verilir.

## AUDİT MƏQSƏDİ (MƏQSƏDLƏRİ)

### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

Auditor qənaətlilik, səmərəlilik və/və ya effektivlik prinsiplərinə aid olan aydın şəkildə müəyyən edilmiş audit məqsədlərini təyin etməlidir.

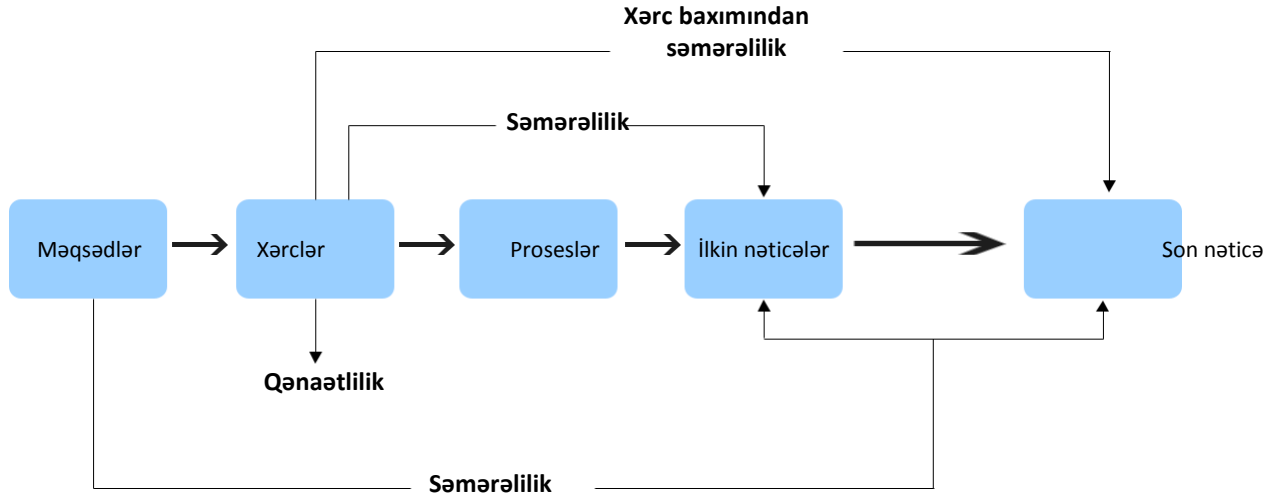
(ISSAI 3000/35)

## TÖVSIYƏLƏR

- 35) Audit məqsədi (məqsədləri) auditin niyyətini və auditorun auditi aparmaqla əldə etmək istədiyini bildirir. Audit məqsədi (məqsədləri) audit başa çatdıqdan sonra məqsədə (məqsədlərə) nail olub-olmadığı barədə nəticə çıxarmağa imkan verən şəkildə ifadə edilməlidir.
- 36) Audit olunacaq və hesabat veriləcək məsələlərin müəyyən edilməsinə kömək etmək üçün planlaşdırma prosesinin əvvəlində audit məqsədini (məqsədlərini) müəyyən etmək yaxşı təcrübədir. Audit məqsədi (məqsədləri) audit suallarında ifadə edilən audit predmetini müəyyən edir və auditin niyə baş verdiyinə cavab verir. Audit məqsədi (məqsədləri) və əhatə dairəsi bir-biri ilə əlaqəlidir və birlikdə nəzərə alınmalıdır. Audit məqsədinin (məqsədlərinin) müəyyən edilməsi haqqında əlavə məlumat GUID 3920-də verilmişdir.
- 37) Performans auditinin müəyyən edilməsində qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik əsas yer tutur. Bu üç prinsip arasındakı əlaqə aşağıdakı şəkil 1-də izah edilir. Bu şəkildə xərclər dövlət tənzimləmə tədbirləri (dövlət öhdəlikləri, siyasəti, sistemləri, əməliyyatları, proqramları, fəaliyyətləri və ya təşkilatları) üçün istifadə edilən maliyyə, insan və maddi ehtiyatlara şamil olunur. İlk nəticələr dövlət tənzimləmə tədbirləri nəticəsində yaranan məhsullara, əsas vəsaitlərə və kapital xidmətlərinə şamil olunur. Son nəticə, tənzimləmə tədbirlərinin ilkin nəticələrinin ehtimal və ya əldə

edilən təsirinə şamil olunur. Bunlar qısamüddətli, orta müddətli və ya hətta uzunmüddətli ola bilər.

Şəkil 1.





## »» QƏNAƏTLİLİK

- 38) Qənaətliliyin auditi, auditin diqqətini audit olunan təşkilatın bu ehtiyatların müvafiq keyfiyyətini nəzərə alaraq ehtiyatların dəyərini (xərclər) minimuma endirməyə necə nail olmağına yönəldir. Bu növ audit yalnız xərclərə diqqət yetirir. Əsas sual: "İstifadə edilmiş ehtiyatlar vaxtlı-vaxtında, müvafiq miqdarda və keyfiyyətdə və ən sərfəli qiymətə əldə edilə bilərmi?" Keyfiyyət xərclər baxımından vacib bir anlayışdır (həm qənaətlilikdə, həm də səmərəlilikdə).

## »» SƏMƏRƏLİLİK

- 39) Auditin səmərəliliyi, auditin diqqətini istifadə edilmiş ehtiyatların optimal və ya qənaətbəxş istifadəyə verildiyinə, yaxud miqdar, keyfiyyət və dövrətmə müddəti baxımından eyni və ya oxşar nəticələrin daha az ehtiyatlarla əldə oluna biləcəyinə yönəldir. Səmərəlilik xərclər ilə ilkin nəticə arasındakı əlaqəni qiymətləndirir. Əsas suallar: "Kəmiyyət və keyfiyyət baxımından xərclərimizdən ən çox ilkin nəticə əldə edirikmi?" və ya "Daha az xərc ilə eyni ilkin nəticə əldə edilə bilərmi?"
- 40) Səmərəliliyin auditi texniki səmərəliliyə (məsələn, performans yaxşılaşdırmaq üçün prosesləri səmərəliləşdirmək olarmı?), ehtiyat paylanmasının səmərəliliyinə (məsələn, ehtiyatları fərqli şəkildə paylamaqla, məsələn, onları ilkin nəticəni yaxşılaşdıran alətlərə köçürməklə səmərəliliyi artırmaq olarmı?), yaxud istehsalat miqyasının artırılmasından və ya birgə fəaliyyətdən qaynaqlanan səmərəliliyə (məsələn, vasitələri və ya prosesləri birgə istifadə edərək, yaxud hətta təşkilatları birləşdirərək daha az xərcə eyni ilkin nəticəni əldə etmək olarmı?).
- 41) Səmərəlilik nisbi bir anlayışdır. Bir proses, alət və ya proqram digərindən daha çox və ya daha az səmərəlidir. Bu o deməkdir ki, səmərəliliyin auditi üçün bir növ müqayisə etmək lazımdır. Nümunələr: müqayisə edilə bilən subyektlərdə oxşar fəaliyyətlərin müqayisə edilməsi, bir prosesin (bir subyektdə) eyni proseslə daha erkən vaxtda müqayisə edilməsi, bir prosesin siyasətin və ya prosedurun uyğunlaşdırılmasından əvvəl və sonra müqayisə edilməsi, təşkilatın səmərəliliyini səmərəli təşkilatların qəbul edilmiş xüsusiyyətlər toplusu ilə müqayisə edilməsi. Səmərəlilik yönümlü audit, bu proseslərdəki və ya onların icrasındakı çatışmazlıqları aşkar etmək üçün xərclərdən ilkin nəticəyədək aparıcı prosesləri də araşdırma bilər. Bu, səmərəliliyin özünü qiymətləndirmədən, proseslərin niyə səmərəli olduğunu daha yaxşı başa düşməsinə səbəb ola bilər.

## »» EFFEKTİVLİK

- 42) Effektivlik, əldə olunan ilkin nəticə baxımından siyasət məqsədlərinin nə dərəcədə yerinə yetirildiyinə aiddir. Bir tərəfdən hədəflər və ya məqsədlər, digər tərəfdən son nəticə arasındakı əlaqə ilə bağlıdır. Şəkildə göstəriləyi kimi, effektivlik məsələsi iki hissədən ibarətdir: birincisi, qarşıya qoyulan məqsədlər nə dərəcədə yerinə yetirilir və ikincisi, bu, aparılan siyasətin ilkin nəticələrinə aid edilə bilərmi. Hər iki hissə aşağıda müzakirə olunur.

**Keyfiyyət**

Qənaətlilik, səmərəlilik və effektivliyin müəyyən edilməsində ilkin nəticənin keyfiyyəti vacib amildir. Məhsul və ya xidmətlərin dəyəri azaldığı halda onların keyfiyyəti aşağı düşsə, qənaətliliyin, səmərəliliyin və ya effektivliyin əldə olunduğu şübhə altına alın bilər. Buna görə qənaətliliyə, səmərəliliyə və/və ya effektivliyə nail olmağa çalışarkən keyfiyyət təsirin olub-olmadığını və bu təsirin necə olduğunu qiymətləndirmək vacibdir. Bəzən müəyyən məhsullar və ya xidmətlər üçün keyfiyyət meyarları dəqiq müəyyən edilir və bu meyarlar qiymətləndirmələrdə istifadə edilə bilər. Məhsulların və ya xidmətlərin keyfiyyətinin qiymətləndirilməsinin digər mümkün yollarından biri də müştəri məmnunluğunun qiymətləndirilməsidir.

- 43) Birinci sual “Hər hansı bir proqramın və ya siyasətin məqsədləri nə dərəcədə qarşılır?” nəticə yönümlü audit tərəfindən cavablandırıla bilər. Bu cür auditlərdə əsas diqqət hədəflərə (onlar konkret və ölçülə biləndirmi?) və faktiki ilkin nəticə və/və ya son nəticə ilə bu hədəflər arasında müqayisəyə yönəldilir (həmçinin bax: 61-ci bənddə nəticə yönümlü yanaşma).
- 44) Nəticə yönümlü yanaşmada ilkin nəticələrin və ya son nəticələrin hədəflər üzrə qiymətləndirilməsi və müqayisəsi effektivliyin göstəricisi ola bilər, lakin son nəticə ilə audit olunan proqram arasında səbəb-nəticə əlaqəsi yaratmır. Eyni zamanda performansın səbəbləri barədə də məlumat vermir. Bununla belə səmərəlilik barədə sualın ikinci hissəsində proqramın məqsədlərə nail olmaqda verdiyi töhfədən bəhs edə bilər. Effektivliyin auditini apararkən hədəflərə çatmaqla həyata keçirilən proqram arasındakı əlaqəni müəyyən etməyə çalışmaq lazımdır. Bunun üçün faydalı bir vasitə 'dəyişiklik nəzəriyyəsidir'.

**Dəyişiklik nəzəriyyəsi**

Bir təşəbbüsün və ya proqramın necə və niyə işləyəcəyinin ehtimal olduğunu təsvir edir. Bu, yalnız ox işarələri ilə əlaqələndirilmiş ehtimal edilən xərclər, ilkin nəticə və yekunun sxematik təsviri deyil (şəkil 1). Burada xərclərin istənilən ilkin nəticəyə gətirib çıxaracağı və bu ilkin nəticənin arzuolunan son nəticəyə necə aparacağı barədə oxların arxasındakı fərziyyələr təsvir edilir. Başqa sözlə, dəyişiklik necə baş verəcək. Bir proqramın və ya bir siyasətin arxasında dayanan nəzəriyyəni müəyyən etmək üçün siyasətin təsvir olunduğu əsas sənədləri təhlil etmək və ya siyasət və ya proqrama görə cavabdeh şəxsləri sorğu-sual etmək olar. Bu, auditora (və bəzən cavabdeh şəxslərə) bir siyasət və ya proqramın ilkin nəticəsi və nəzərdə tutulan

son nəticəsi (məqsədləri) arasındakı səbəb-nəticə əlaqəsi ilə əlaqədar fərziyyələr barədə aydın təsvir əldə etməyə və onları daha yaxşı anlamağa kömək edə bilər.

- 45) Effektivlik müxtəlif üsullarla qiymətləndirilə bilər. Ən mürəkkəb metodlar siyasət və ya proqramın tətbiqindən əvvəl və sonrakı vəziyyəti müqayisə edir və siyasətə və ya proqrama tabe olmayan bir nəzarət qrupunun davranışını qiymətləndirməsini ehtiva edir (əks fərziyyə). Bu, təsadüfi sınaq və ya kvazi eksperiment kimi edilə bilər. Bununla belə, bu üsul növü həmişə mümkün olmur. Bəzən siyasət və ya proqram ilə nəticə arasındakı səbəb-nəticə əlaqələrini, xüsusən də "hansı şəraitində kimə nə yaxşıdır?" kimi suallara cavab tapmaq üçün daha keyfiyyətli metodlar daha uyğun gəlir. Siyasət və ya proqram ilə nəticələri arasındakı səbəb-nəticə əlaqəsinə dair nəticə çıxararkən istifadə edilmiş metodların güclü tərəfləri və məhdud imkanları ilə bağlı şəffaf olmaq vacibdir. Düzgün metodların seçilməsinə dair tövsiyələr verən müxtəlif (qiymətləndirmə) təlimat kitabçaları var.
- 45) Performans auditində tez-tez istifadə olunan başqa bir yanaşma, effektivliyin özünü qiymətləndirmək deyil, effektivliyi təmin etmək üçün zəruri olan (zəruri olduğu düşünülmən) şərtlərə diqqət yetirməkdir. Bu şərtlər xidmətlərin düzgün və vaxtında göstərilməsini təmin etmək üçün lazımi idarəetmə təcrübəsi və prosedurlarını ehtiva ola bilər (bax: 8-ci bənddəki şəkildə ilkin nəticə). Digər şərtlər hədəf qruplarının çatma dərəcəsi və ya performans səviyyəsi ola bilər. Bu audit növləri çox vaxt bir proses əsaslı audit və ya proqram qiymətləndirməsinin xüsusiyyətlərinə malik olur. Performans idarəetmə sistemlərinin məlumatları bu növ audit üçün çox faydalı ola bilər; lakin bu məlumatların keyfiyyətinin qiymətləndirilməsi çox vacibdir.
- 47) Audit çox vaxt qənaətlilik, səmərəlilik, effektivlik aspektlərinin yalnız birinə yönəldilir, çünki səmərəliliyin effektivliyinin auditini bir çox vaxt aparır və xüsusi təcrübə tələb edə bilər. Bununla belə fəaliyyətin qənaətlilik və ya səmərəlilik və ya effektivlik aspektlərini tam ayrılıqda araşdırmaq məsləhət olunmur. Məsələn, heç olmasa qısaca olaraq bir siyasətin son nəticəsini düşünmədən qənaətliliyin nəzərdən keçirilməsi ucuz, lakin effektiv olmayan müdaxilələrə səbəb ola bilər. Əksinə, effektivlik auditində auditor qənaətlilik və səmərəlilik aspektlərini də nəzərdən keçirmək istəyə bilər: audit olunan təşkilatın, fəaliyyətin, proqramın və ya əməliyyatın son nəticələri gözlənilən son nəticə verə bilərdi, bəs ehtiyatlar çox baha deyildimi?
- 48) Auditin yalnız bir siyasətin gözlənilən nəticələrinə diqqət yetirməsi mütləq deyil. Nəzərdə tutulmayan nəticələr (müsbət və ya mənfi) auditorun nəzərdən keçirməsi üçün də uyğun ola bilər. Nəzərdə tutulmayan nəticələrin, məsələn, müdaxilənin hədəf qrupu, audit olunan proqramın tənqidçiləri və ya digər maraqlı tərəfləri sorğu-sual etməklə aşkar edilə bilər. Nəzərdə tutulmayan nəticələrin əks etdirilməsi bu nəticələrin audit olunan şəxsə məlum olmadığı və ya nəticələrin audit olunan siyasət və ya

proqrama aid əsas sənədlərdə təsvir olunduğu kimi dəyişiklik nəzəriyyəsinə daxil edilmədiyi halda xüsusilə münasib ola bilər.

## XƏRC BAXIMINDAN SƏMƏRƏLİLİK

- 49) Xərc baxımından səmərəlilik pul və insan kapitalı baxımından alət, layihə və ya proqramın son nəticəsi ilə xərclər arasında əlaqəni təhlil edərək səmərəliliyin və effektivliyin hər iki elementini birləşdirir (bax: şəkil 1). Bu növ təhlilin nəticəsi nisbət şəklində ifadə edilə bilər: son nəticənin vahidi üzrə maya dəyəri və ya maya dəyərinin vahidi üzrə ilkin nəticə. Buna misal olaraq CO<sub>2</sub> tullantılarının azaldılması üzrə xərcləri göstərmək olar. Bu aşağıdakı kimi təsvir edilə bilər: X avro/kq CO<sub>2</sub> tullantılarının qarşısını almışdır və ya X kq CO<sub>2</sub>/Avro xərclənməsinin qarşısını almışdır.

### **Bərabərlik və performans audit**

Bəzi AAQ-lar bərabərliyi qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlikdən əlavə dördüncü aspekt kimi ayırırlar. Bu aspekt hər kəsin öz vətəndaş hüquqlarını (məsələn, söz azadlığı, məlumat əldə etmək imkanı, birləşmək azadlığı, səsvermə azadlığı, gender bərabərliyi) və siyasi və sosial hüquqlarını (məsələn, səhiyyə, təhsil, yaşayış yeri və təhlükəsizlik) tətbiq etmək imkanı olmalıdır. Dövlətin qorunma və sosial inkişaf siyasəti bərabərliyin qurulmasında əsas rol oynayır. Bərabərlik məsələlərinə, performans auditində əlavə bir mövzu kimi və ya açıq bir siyasət məqsədi və ya proqram məqsədi olduğu zaman effektivlik məsələsi kimi də baxıla bilər. Bərabərliyin araşdırılmasına, məsələn, xidmətlərdən bərabər istifadə etmək imkanı, ehtiyat bölgüsünün təsirləri və regional fərqlərə təsir daxil edilə bilər.

## AUDİT YANAŞMASI

<b>ISSAI 3000-ə uyğun tələb:</b>
Auditor nəticə, problem və ya sistem yönümlü audit yanaşmasını və ya bunların birləşməsini seçməlidir
(ISSAI 3000/40)

## TÖVSIYƏLƏR

- 50) Audit yanaşması aparılacaq araşdırmanın xarakterini müəyyən edir. Audit yanaşması auditin məqsədi (məqsədləri), audit meyarları və sübut toplamaq

üçün görülən işlər arasında vacib bir əlaqədir. Performans auditi bir qayda olaraq üç yanaşmadan birinə və ya onların birləşməsinə riayət edir:

- a) nəticə yönümlü yanaşma - ilkin və ya son nəticələrin məqsədlərinə nəzərdə tutulduğu kimi nail olunub-olunmadığını və ya proqram və xidmətlərin nəzərdə tutulduğu kimi işləyib-ışləmədiyini qiymətləndirir;
- b) problem yönümlü yanaşma - müəyyən problemlərin və ya audit meyarlarından kənarlaşmaların səbəblərini araşdırır, yoxlayır və təhlil edir;
- c) sistem yönümlü yanaşma - idarəetmə sistemlərinin düzgün işləyib-ışləməməsini araşdırır.

51) Nəticə yönümlü yanaşma əsasən aşağıdakı kimi suallara cavab verir:

“Performans nədir və ya hansı nəticələr əldə edilmişdir, tələblərə riayət olundu və ya məqsədlərə nail olundumu?” Bu yanaşmada, auditor faktiki performans, nəticələri və son nəticələri araşdırır və onları (əsas meyarlar) siyasət məqsədləri/hədəfləri (əsaslı meyarlar) ilə əlaqələndirir. Buna görə təsbitlər çox vaxt meyarlardan kənarlaşma şəklində olur. Təqdim olunduğu halda tövsiyələr çox vaxt bu cür kənarlaşmaların aradan qaldırılmasına yönəldilir. Bu mənada yanaşma əsasən məcburidir.

52) Problem yönümlü yanaşma ilk növbədə problemin yoxlanılması və problemin təhlili ilə məşğul olur. Problemdə başlanğıc nöqtəsi, yaxud lazım olandan və ya ola biləcəyindən kənarlaşma məlumdur. Audit meyarlarının rolu nəticə yönümlü yanaşmadakından nisbətən daha azdır. Onlar əsasən problemi (problemləri) müəyyən etmək üçün auditin başlanğıc nöqtəsi kimi istifadə olunur. Auditin əsas vəzifəsi qeyd olunan problemlərin mövcudluğunu yoxlamaq və onların səbəblərini müxtəlif aspektlərdən (dövlət öhdəliklərinin və proqramlarının qənaətliliyi, səmərəliliyi və effektivliyi ilə əlaqəli problemlər) təhlil etməkdir. Problem yönümlü yanaşma aşağıdakı kimi sualların cavabını axtarır: “Problem nədir? Problemin səbəbləri nədir? Hökumət problemi nə dərəcədə həll edə bilər? Əgər varsa, hökumətin problemi həll etmək üçün proqramı nədir?”

53) Yanaşma analitik və instrumental olur; məqsəd, qeyd edilən problemlər və onların həlli yolları barədə yenilənmiş məlumat verməkdir. Auditor müxtəlif metodlardan istifadə edə bilər və təhlilləri məhdudlaşdırılmır. Bu yanaşma ya audit suallarına cavab vermək texnikasını tətbiq edə bilər və ya qeyd edilmiş fərziyələrin testlərinə yönəldilə bilər. Mümkün olan bütün əhəmiyyətli səbəblər nəzərdən keçirilir (yalnız ümumi məqsədlər sübutsuz qəbul edilir). Beləliklə, mövcud strukturun ciddi və yoxlanmış problemlərə səbəb olduğu göstərilərsə, qanunlara, normativ hüquqi aktlara və dövlət öhdəliklərinin strukturuna dəyişiklik etmək təklifləri istisna edilmir.

54) Sistem yönümlü yanaşma, ilk növbədə siyasətə və ya məqsədlərə deyil, effektiv və səmərəli siyasətin şərti olaraq etibarlı işləyən idarəetmə sistemlərinə yönəlmiş bir yanaşmadır. Bu sistemlərə misal olaraq maliyyə idarəetmə sistemlərini, qiymətləndirmə sistemlərini, nəzarət sistemlərini və ya

İKT sistemlərini göstərmək olar. Auditin bu növü aşağıdakı kimi təsviredici suallardan istifadə edə bilər:

- Sistemin məqsədi nədir?
- Sistemdə məsul şəxslər kimlərdir?
- Hər məsul şəxsin vəzifələri nədir?
- Hansı qaydalar, normativ hüquqi aktlar və prosedurlar müvafiqdir?
- Müvafiq informasiya axınları hansılardır?

Və aşağıdakı kimi daha çox qiymətləndirici olan suallar əlavə edilə bilər:

- Plan nə dərəcədə inandırıcıdır?
- Keyfiyyətli monitoring sistemi varmı?
- Lazım gələrsə, monitoring sisteminin məlumatları ilə düzəlişlərə səbəb olan plan arasında müqayisə aparılırmı?
- Planlaşdırma, monitoring və tənzimləmə sistemli şəkildə qeydə alınaraq, daha yüksək inzibati səviyyədə hesabatlılığı təmin edirmi?
- Proseslər vaxtaşırı düzgün şəkildə qiymətləndirilmirmi?

## AUDİT MEYARLARI

### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

Auditor auditin məqsədinə (məqsədlərinə) və audit suallarına uyğun və qənaətlilik, səmərəlilik və/və ya effektivlik prinsipləri ilə əlaqəli münasib audit meyarlarını müəyyən etməlidir.

*(ISSAI 3000/45)*

Auditor auditin planlaşdırılması və/və ya aparılması çərçivəsində audit meyarlarını audit olunan təşkilatla müzakirə etməlidir.

*(ISSAI 3000/49)*

## TÖVSIYƏLƏR

- 55) Audit meyarları, audit sübutlarının mühakimə olunduğu standartları əks etdirir. Performans auditinin meyarları performansın gözləntiləri doğruldub-doğrultmadığını və ya gözləntilərdən artıq olduğunu müəyyən etmək məqsədilə qənaətliliyi, səmərəliliyi və effektivliyi ölçmək üçün istifadə edilən məqsədəuyğun və nail oluna bilən, auditə xas olan performans standartlarıdır. Audit meyarları qiymətləndirməni istiqamətləndirmək üçün nəzərdə tutulmuşdur (auditora "Faktiki performansı hansı əsaslarla

qiymətləndirmək mümkündür?” “Nə tələb olunur və ya gözlənilir?” “Hansı nəticələr əldə edilməlidir və necə?” kimi suallara cavab verməyə kömək edir).

- 56) Audit meyarlarını müəyyən edərkən auditor meyarların uyğun, başa düşülən, tam, etibarlı və obyektiv olduğunu nəzərə almalıdır. Bu əlamətləri aşağıdakı kimi təsvir etmək olar:
- Uyğun audit meyarları nəzərdə tutulmuş istifadəçilər tərəfindən qərar verilməsinə kömək edən nəticələr və audit suallarına cavab verən nəticələr əldə etməyə imkan yaradır.
  - Başda düşülən audit meyarları aydın ifadə olunmuş, aydın nəticələr əldə etməyə imkan yaradan və nəzərdə tutulmuş istifadəçilər üçün başda düşülən meyarlardır. Şərh edildikdə onlar çox dəyişilmirlər.
  - Tam audit meyarları audit məqsədi üçün yetərli və müvafiq olan, habelə müvafiq amilləri nəzərdən buraxmayan meyarlardır. Onlar mənalıdır və nəzərdə tutulmuş istifadəçilərə məlumat və qərar qəbul etmə ehtiyacları üçün praktik xülasə verməyə imkan verir.
  - Etibarlı audit meyarları eyni şəraitdə digər auditor tərəfindən istifadə edildikdə əsaslı ardıcıl nəticələrə səbəb olur.
  - Obyektiv audit meyarları auditor və ya audit olunan təşkilat tərəfindən hər hansı bir qərəzlilikdən azaddır.
- 57) Audit meyarları keyfiyyət və ya kəmiyyət əsaslı, ümumi və ya xüsusi ola bilər, əsaslandırılmış prinsiplərə, elmi biliklərə və qabaqcıl təcrübəyə uyğun olaraq gözlənilənlərə, yaxud ola biləcəklərə (şərtlər daha yaxşı olduqda) və ya qanunlara, normativ hüquqi aktlara və ya məqsədlərə uyğun olaraq olacaqlara yönəldilə bilər. Audit meyarlarını müəyyən etmək üçün qanunvericiliklə yanaşı müxtəlif mənbələrdən, o cümlədən normativ hüquqi aktlar, standartlar, əsaslandırılmış prinsiplər və qabaqcıl təcrübələr, performansın qiymətləndirilməsi çərçivələri və təşkilati siyasət və prosedurlar istifadə edilə bilər.
- 58) Performans auditinin aparılmasına kömək etmək üçün meyarlar aşağıdakılar da daxil olmaqla bir sıra vacib vəzifələri yerinə yetirə bilər:
- audit sübutlarının toplanması məqsədilə prosedurların qurulması üçün əsas təmin etmək;
  - sübutların qiymətləndirilməsi, audit nəticələrinin hazırlanması və audit məqsədləri barədə nəticələrin əldə edilməsi üçün əsas təmin etmək;
  - müşahidələrə forma və struktur əlavə etməyə kömək etmək;
  - auditin mahiyyəti ilə bağlı audit qrupu daxilində və AAQ-ın rəhbərliyi ilə məlumatvermənin ümumi əsasını yaratmaq; habelə
  - audit olunan təşkilatın rəhbərliyi ilə məlumatvermənin əsasını yaratmaq.

- 59) Performans auditində ümumi qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik anlayışları audit predmeti ilə əlaqəli şəkildə şərh edilməlidir və nəticədə yaranan meyarlar bir qayda olaraq auditlərdən asılı olaraq dəyişəcəklər. Bununla yanaşı, müəyyən edilmiş meyarlar audit olunmuş eyni təşkilatın digər auditləri və ya həcmi eyni olan subyektlərin auditləri üçün də faydalı ola bilər.
- 60) Audit meyarları auditor tərəfindən müəyyən edilir. Bununla belə, onlar planlaşdırma mərhələsində və ya auditin son mərhələsində audit olunan təşkilatla (və ola bilsin digər maraqlı tərəflərlə) müzakirə edilməlidir. Audit olunan təşkilat ilə audit meyarlarının müzakirəsi, audit olunan təşkilatı qiymətləndirərəkən istifadə ediləcək meyarlar barədə ortaq və ümumi anlayışın olmasına xidmət edir. Buna görə audit olunan təşkilatın qiymətləndirilməsi üçün meyarların dəqiq müəyyən edilməsi vacibdir.

## AUDİT RİSKİ

<b>ISSAI 3000-ə uyğun tələb:</b>
Yanlış və ya natamam audit təsbitlərinin, nəticələrinin və tövsiyələrinin hazırlanmaması, balanslaşdırılmayan məlumatların verilməməsi və ya əlavə dəyərin verilməməsi üçün auditor audit riskini aktiv şəkildə idarə etməlidir.
<i>(ISSAI 3000/52)</i>

## TÖVSIYƏLƏR

- 61) Audit riski, sübutların yetərsiz və ya qeyri-müvafiq olması, qeyri-müvafiq audit prosesi, yaxud yanlış məlumat vermə və ya fırıldaqçılıq səbəbindən məlumatların bilərəkdən buraxılması və ya səhv verilməsi kimi amillər nəticəsində auditorun təsbitlərinin, nəticələrinin və tövsiyələrinin yanlış və ya natamam olma ehtimalıdır.
- 62) Audit riskinin həlli, bütün performans audit prosesi və metodologiyasına daxil edilmişdir. Audit riskini idarə etmək üçün auditora aşağıdakılar lazımdır:
- a) Riskləri müəyyən etmək
  - b) Bu riskləri qiymətləndirmək
  - c) Risklərin qarşısını almaq və azaltmaq üçün strategiyalar hazırlamaq və həyata keçirmək



- d) Auditor boyunca audit riskinə və azaldılması strategiyalarına nəzarət etmək və dəyişən şərtlərə uyğun olaraq zəruri hallarda düzəlişlər etmək (yəni audit riskini araşdıran zaman idarəetmə yanaşmasını tətbiq etmək).

## MƏLUMATVERMƏ

### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

Auditor audit prosesində audit olunan təşkilat və müvafiq maraqlı tərəflər ilə auditin əsas aspektləri barədə effektiv və düzgün məlumatverməni planlaşdırmalı və qoruyub saxlamalıdır.

*(ISSAI 3000/55)*

Auditor, maraqlı tərəflər ilə məlumatvermənin AAQ-ın müstəqilliyinə və qərəzsizliyinə xələl gətirməməsinin təmin edilməsinə diqqət yetirməlidir.

*(ISSAI 3000/59)*

AAQ performans auditini aparmaq üçün tətbiq olunan standartlar barədə aydın şəkildə məlumat verməlidir.

*(ISSAI 3000/61)*

## TÖVSIYƏLƏR

- 63) Yaxşı və düzgün xarici əlaqələrin qurulması çox vaxt dövlət proqramlarının effektiv və səmərəli auditinə nail olmaq üçün əsas amildir. Auditor qrupu audit zamanı yaxşı əlaqə qura və tam peşəkar bir yanaşma əldə etməklə etibar qazana bilsə, auditin gedişatı və son nəticəsi daha yüksək olacaq. Yadda saxlamaq lazımdır ki, AAQ audit zamanı mənbələrə, məlumatlara və arqumentlərə çıxış əldə etməyə çalışır. Yaxşı məlumatvermə olmadan bu marağa xidmət edəcək bir atmosfer yaratmaq çətin ola bilər.

### »» AUDİT OLUNAN TƏŞKİLAT

- 64) Auditor ilə audit olunan təşkilat arasında məlumatvermə auditin planlaşdırma mərhələsində başlayır və müxtəlif nəticələr, arqumentlər və perspektivlər qiymətləndirildikcə konstruktiv qarşılıqlı əlaqə vasitəsilə bütün audit prosesində davam edir.

- 65) Auditor auditin başlanmasına dair qəbul edildikdən sonra mümkün qədər tez audit olunan təşkilata audit predmeti, audit məqsədi (məqsədləri), audit meyarları, audit sualları, audit olunacaq müddət və auditə daxil olunacaq dövlət öhdəlikləri, təşkilatları və/və ya proqramları barədə məlumat verməlidir.
- 66) Bu əsas aspektlər barədə məlumat vermə audit başlamazdan əvvəl auditin nə ilə əlaqəli olduğu və aparılmasının səbəbi, mümkün nəticə və auditin audit olunan təşkilata mümkün təsiri (məsələn, vaxt, sənədlər, mənbələr) barədə aydın təsəvvür yaradır. Bundan əlavə, bu, fikir mübadiləsi, anlaşılmaqların qarşısını almaq və prosesi asanlaşdırmaq üçün zəmin yaradır. Bu, audit olunan təşkilatın şərtləri diktə etməsi və ya hər hansı bir şəkildə audit prosesinə nəzarət etməsi demək deyil, əksinə konstruktiv qarşılıqlı əlaqə prosesinin qurulmasını ehtiva edir. Bir qayda olaraq, audit olunan təşkilatdan şəxslərin köməyi effektiv audit üçün vacibdir. Audit zamanı audit olunan təşkilat, ekspertlər və digərləri ilə aktiv dialoq məsələn, auditorun anlayışının və ilkin audit təsbitlərinin daim yoxlanılmasını asanlaşdırır.
- 67) Aşağıdakı mövzular auditor ilə audit olunan təşkilat arasında sonrakı müzakirəni nümunə kimi göstərmək olar:
- a) auditin həcmi, audit meyarları, metodologiyası və ehtimal edilən audit prosesi;
  - b) məlumatların toplanması üçün əhəmiyyət kəsb edən və AAQ-ın əlaqə qura biləcəyi vəzifələr və şəxslər, AAQ tərəfindən tələb olunan və ya tələb oluna bilən sənədlərin ehtimal edilən növləri və sayı;
  - c) audit olunan təşkilatın rəhbərliyini auditin gedişatı və ortaya çıxan təsbitlər barədə necə məlumatlandırılması;
  - d) auditi planlaşdırıldığı kimi aparmaq imkanı (məsələn, ehtiyatlar, vaxt cədvəli, əhatə dairəsi).
- 68) Audit zamanı vacib audit təsbitləri aşkar edildikdə, AAQ, təsbitlər barədə korporativ idarəetməyə məsul şəxslərə vaxtında məlumat verilməsini düşünməlidir.
- 69) Nəhayət, audit zamanı məlumat vermə prosesinin nə dərəcədə yaxşı olması və təkmilləşdirmə imkanının olub-olmamasına dair audit olunan təşkilatdan rəyin vacibliyini yadda saxlamaq lazımdır. Audit olunan təşkilatın hesabatın ədalətli, balanslaşdırılmış və faydalı olub-olmadığını da izləmək vacibdir.

»» DİGƏR MARAQLI TƏRƏFLƏR

- 70) Yaxşı xarici əlaqələr yalnız məlumatlara çıxışın əldə edilməsinin və audit predmeti haqqında düzgün təsəvvürün əldə edilməsinin qısamüddətli perspektivində vacib deyil; uzun müddətli perspektivdə AAQ-ın maraqlı tərəflərin etibarını, hörmətini və inamını qazanması da eyni dərəcədə vacibdir.
- 71) Əsas maraqlı tərəf qruplarının bəziləri aşağıdakılardır:
- a) Qanunverici orqan
  - b) İcra oranı (audit olunan təşkilat istisna olmaqla)
  - c) Vətəndaşlar
  - d) KİV
  - e) Elmi dairələr
  - f) Qeyri-hökumət təşkilatları
- 72) Maraqlı tərəflərə məlumat vermə zamanı auditor AAQ-ın və ya auditorun obyektivliyinə xətdər yetirə bilən təsirlərdən azad olmalı və azad görünməlidir. Müvafiq olaraq, auditor müstəqil olmalıdır. Müstəqillik haqqında daha çox məlumat “Müstəqillik və etika” bölməsində verilir.
- 73) Məlumat vermə prosesi ilə bağlı əlavə məlumatı GUID 3920-də əldə etmək olar.

## BACARIQLAR

### **ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

AAQ audit heyətinin kollektiv şəkildə audit aparmaq üçün lazımi peşəkar səriştəyə malik olmasını təmin etməlidir

*(ISSAI 3000/63)*

## TÖVSIYƏLƏR

- 74) Performans audit, mərkəzi mövqə tutan peşə dəyərləri olan biliklərə əsaslanan, kompleks şəkili araşdırma fəaliyyətidir. Bu dəyərlərə auditora bacarıqlarını inkişaf etdirmək və auditlərdə keyfiyyətli nəticələr əldə etmək

imkanın verilməsinin vacibliyi daxildir. Bura stimullaşdırıcı və keyfiyyəti artıran mühitin yaradılması daxildir.

- 75) Performans auditoru, performans audit qrupunun rəhbəri və ya performans audit meneceri olmaq üçün aşağıdakılar da daxil olmaqla müxtəlif bacarıq və fənlər tələb olunur:
- a) tədqiqat planı,
  - b) ictimai elmlər,
  - c) elmi araşdırma/qiymətləndirmə metodları və bu biliklərin tətbiqi üçün zəruri təcrübə,
  - d) təşkilati idarəetmə haqqında məlumat,
  - e) hökumət təşkilatları, proqramları və vəzifələri haqqında məlumat,
  - f) fərdi keyfiyyətlər, o cümlədən dürüstlük, yaradıcılıq, mühakimə, analitik bacarıqlar, komanda işi,
  - g) aydın və effektiv şəkildə, şifahi və yazılı məlumat vermə bacarığı; habelə
  - h) konkret auditin mahiyyətindən (məsələn, statistika, informasiya texnologiyaları (İT), mühəndislik) və ya audit predmeti ilə bağlı ekspert biliyindən asılı olaraq xüsusi bacarıqlar.
- 76) Audit olunacaq müxtəlif funksional sahələr üzrə xüsusi biliklər də vacib ola bilər, lakin performans auditində bir qayda olaraq mühasibat uçotu və maliyyə audit sahəsində qabaqcıl bacarıqlara ehtiyac olmur. Səriştənin addım-addım qurulmasını təmin etmək və təşkilatda bilik mübadiləsi və öyrənməyə təkan vermək vacibdir. İstehsalatdan ayrılmadan öyrənmə və təlim auditorun performans audit üçün lazım olan peşəkar bilik və bacarıqlarını inkişaf etdirməsinə kömək edə bilər.
- 77) AAQ-lar çox vaxt performans auditlərini maliyyə və uyğunluq auditindən ayrıca təşkil edir, performans audit üçün seçilmiş heyət digər audit cərəyanları üçün seçilmiş heyətlərdən fərqli biliklərə və bacarıqlara malik olurlar. Keyfiyyətə olan tələbləri yerinə yetirmək üçün AAQ-ın işçilərinin davamlı təhsil və təlim yolu ilə peşəkar bacarıqlara yiyələnməsini təmin etmək üçün təlim və kadr inkişafı proqramına sahib olmaq yaxşı bir təcrübədir. İnkişaf prosesində əsas amil praktik auditor yoxlaması vasitəsilə öyrənməkdir.
- 78) Davamlı təhsil və təlim, performans auditinin metodologiyasındakı müasir tendensiyalar, tədqiqat planı, idarəetmə və ya birbaşa nəzarət, keyfiyyət tədqiqatları metodları, nümunə araşdırmaları, statistik seçmə, kəmiyyət məlumatlarını toplama üsulları, qiymətləndirmə planı, məlumatların təhlili və

oxucu üçün nəzərdə tutulmuş yazı kimi mövzuları əhatə edə bilər. başqaları arasında əsaslı yazı. Bura dövlət idarəetməsi, dövlət siyasəti və quruluşu, dövlət idarəetmə siyasəti, iqtisadiyyat, sosial elmlər və ya informasiya texnologiyaları kimi auditorun obyektə gördüyü iş ilə əlaqəli mövzular da daxil ola bilər. Hər il və ya 2 illik müddət ərzində müəyyən sayda ixtisasartırma saati əldə etməklə auditorlardan bacarıqlarını qoruyub saxlamaqlarını tələb etmək tövsiyə olunur.

- 79) Performans auditi kollektiv iş olduğuna görə, ayrıca performans auditinə dair nəticə çıxarmaq tövsiyə olunmur, çünki araşdırılan məsələlər mürəkkəb olur. Nəticə etibarlı ilə, bütün üzvlərin yuxarıda göstərilən hər bir bacarığa sahib olması lazım deyil. Bundan əlavə, AAQ-ın bütün tələblərə cavab verən insanları işə götürməsi həmişə mümkün olmaya bilər. Buna görə, təyin olunacaq namizədlər performans auditində nəzərdə tutulan iş növü üçün potensial düşüncə tərzini və uyğunluğu açıq şəkildə nümayiş etdirdiklərindən sonra zəruri bacarıqlar işləyərkən inkişaf etdirilə bilər.
- 80) Auditor öz vəzifələrini yerinə yetirmək üçün tələblərə cavab verən peşəkar biliklərə sahib olmalıdır. AAQ-lar müvafiq ixtisaslı kadrları işə götürməli, AAQ-ın işçilərinin öz vəzifələrini səmərəli şəkildə yerinə yetirməsi üçün inkişaf etdirmələri və təlim keçmələri üçün siyasət və prosedurlar tərtib etməli, auditlərin aparılması ilə bağlı yazılı tövsiyələr hazırlamalı, AAQ-da mövcud olan bacarıq və təcrübəni dəstəkləməli və daxili prosedurları təhlil etməlidirlər.

## »» KƏNAR EKSPERTLƏRİN İŞİNDƏN İSTİFADƏ EDİLMƏSİ

- 81) Ekspertlər audit qrupunun bacarıqlarını tamamlamaq və auditin keyfiyyətini artırmaq üçün çox vaxt auditə cəlb olunur. Ekspert, ehtiyac olarsa, auditdən başqa müəyyən bir sahədə xüsusi bacarıq, bilik və təcrübəyə malik olan şəxs və ya şirkətdir. Ekspertlərin işindən istifadə etməzdən əvvəl, auditor ekspertin auditin məqsədləri üçün tələb olunan səlahiyyətlərə malik olmasından və zəruri şərtlər və etik normalar barədə məlumatlı olmasından əmin olmalıdır. Ekspertin məxfilik qaydaları haqqında məlumatı olmalıdır. Auditə cəlb edilən hər hansı bir kənar ekspert də kənar ekspertlərin obyektivliyini poza biləcək vəziyyətlərdən və münasibətlərdən asılı olmamalıdır. Performans auditoru ekspertin işindən sübut kimi istifadə edə bilsə də, auditor audit hesabatındakı nəticələrə görə tam məsuliyyət daşıyır.

**ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

AAQ auditin aparılması zamanı hər səviyyədə və audit mərhələsində audit heyətinin işinə nəzarət edilməsini təmin etməlidir.

*(ISSAI 3000/66)*

**TÖVSIYƏLƏR**

- 82) Nəzarət audit məqsədlərinin yerinə yetirilməsini və auditor yoxlamasının keyfiyyətinin qorunmasını təmin etmək üçün vacibdir. Buna görə fərdi auditorun səriştəsindən asılı olmayaraq bütün hallarda müvafiq nəzarət zəruridir. Auditə nəzarət, qarşılaşdıqları əhəmiyyətli problemlər barədə məlumatlı olmaqla və görülən işləri yoxlamaqla yanaşı audit məqsədlərinə diqqət yetirmək və tətbiq olunan metodologiyaya riayət etmək üçün auditə təyin edilmiş işçilərə kifayət qədər rəhbərlik və istiqamət verməni ehtiva edir. Daha dəqiq desək, nəzarət aşağıdakıları ehtiva edir:
- a) bütün komanda üzvlərinin audit məqsədlərini tam başa düşməsinin təmin edilməsi;
  - b) audit prosedurlarının müvafiq və düzgün aparılmasının təmin edilməsi;
  - c) audit sübutlarının müvafiq, etibarlı, yetərli və sənədləşdirilmiş olmasının təmin edilməsi;
  - d) beynəlxalq və milli audit standartlarına əməl olunmasının təmin edilməsi;
  - e) büdcələrin, cədvəllərin və qrafiklərin yerinə yetirilməsini təmin etmək üçün tapşırıqın gedişatının izlənilməsi;
  - f) tapşırıq qrupunun ayrı-ayrı üzvlərinin səriştəsi və imkanlarının, işlərini yerinə yetirmək üçün kifayət qədər vaxtın olub-olmamasının, onlara verilən təlimatları başa düşüb-düşməmələrinin və işin tapşırıqda planlaşdırılan yanaşmaya uyğun aparılıb-aparılmadığının nəzərə alınması;
  - g) tapşırıq zamanı ortaya çıxan əhəmiyyətli məsələlərin araşdırılması, onların əhəmiyyətliliyinin nəzərə alınması və planlaşdırılan yanaşmanın müvafiq şəkildə dəyişdirilməsi;
  - h) auditdə çətinliklərin öhdəsindən gəlmək üçün auditorun lazım olduqda dəstəklənməsi;

- i) yaranan məsələlərin həllində real dəstəyin təmin edilməsi;
  - j) tapşırıq zamanı tapşırıq qrupunun daha təcrübəli üzvləri ilə məsləhətləşmə və ya onlar tərəfindən baxılması üçün məsələlərin müəyyən edilməsi;
  - k) auditor yoxlamasının yoxlanılması.
- 83) Heyətə nəzarətin xarakteri və dərəcəsi, auditor yoxlamasının yoxlanılması və bunun sübutları, audit təşkilatının həcmi, işin əhəmiyyətliliyi və mürəkkəbliyi, habelə heyətin təcrübəsi kimi bir sıra amillərdən asılı olaraq dəyişir.
- 84) Bütün audit işləri auditin aparıldığı müddətdə və xüsusilə audit hesabatlarının yekunlaşdırılmasından əvvəl audit qrupunun yüksək səviyyəli üzvü tərəfindən yoxlanılmalıdır. Yoxlama audit tapşırığına bir neçə təcrübə və mühakimələr səviyyəsini gətirir və aşağıdakıları təmin etməlidir:
- a) auditor yoxlaması audit planına uyğun olaraq həyata keçirilmişdir;
  - b) tətbiq olunmuş prosedurların mahiyyəti, müddəti və həcmi audit proqramlarına uyğundur;
  - c) audit prosedurlarının nəticələri və əldə edilmiş sübutlar audit sənədlərində aydın şəkildə əks olunmuşdur və əldə olunan nəticələr görülən işlərin nəticələrinə uyğundur;
  - d) müvafiq hallarda məsləhətləşmələr aparılmışdır və nəticədə verilmiş tövsiyələr sənədləşdirilib həyata keçirilmişdir;
  - e) əldə edilmiş sübutlar hesabatdakı müşahidələri, nəticələri və tövsiyələri əsaslandırmaq üçün yetərli və müvafiqdir.

## PEŞƏKAR MÜHAKİMƏ VƏ İNAMSIZLIQ

### **ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

Auditor peşəkar mühakimə və inamsızlıq tətbiq etməli və müxtəlif fikirlərə və arqumentlərə açıq və obyektiv yanaşaraq, məsələlərə müxtəlif nöqtəyindən nəzərdən baxmalıdır.

*(ISSAI 3000/68)*

## TÖVSIYƏLƏR

- 85) Peşəkar mühakimə, audit tapşırığının şərtlərinə uyğun olan tədbirlər planı barədə əsaslandırılmış qərarlar qəbul etmək üçün müvafiq təlim, bilik və təcrübənin tətbiqidir. Performans audit zamanı audit qrupu çoxlu sayda auditə aid olan məlumat toplayır, müvafiq məsələlərə dair yüksək dərəcədə peşəkar mühakimə və mülahizələr tətbiq edir.
- 86) Auditdə birbaşa iştirak edən heyətdən əlavə, peşəkar mühakimə digər maraqlı tərəflər, kənar mütəxəssislər və audit təşkilatının rəhbərliyi ilə əməkdaşlığı da əhatə edə bilər.
- 87) Auditin düzgün aparılması üçün peşəkar mühakimənin tətbiq edilməsi vacibdir. Aşağıda performans auditləri kontekstində peşəkar mühakimənin necə tələb olunduğuna dair nümunələr verilmişdir:
- a) müstəqillik üçün hər hansı bir təhdidin, o cümlədən müstəqilliyin zahiri görünüşünə təhdidlərin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi;
  - b) nəyin auditinin aparılacağına dair qərarın verilməsi;
  - c) audit predmetinin və əlaqəli şəraitlər barədə lazımı anlayış səviyyəsinin müəyyən edilməsi;
  - d) auditin məqsədinin (məqsədlərinin), suallarının və əhatə dairəsinin müəyyən edilməsi;
  - e) meyarların müəyyən edilməsi;
  - f) audit prosedurlarının mahiyyətinin, müddətinin və həcmının müəyyən edilməsi;
  - g) audit üçün tələb olunan yoxlama və məsləhətləşmə prosedurlarının, habelə məsləhətlərin necə tətbiq olunacağına müəyyən edilməsi;
  - h) hesabat üçün əhəmiyyət kəsb edən təsbitlərin müəyyən edilməsi;
  - i) yetərli və müvafiq audit sübutlarının əldə edilib-edilmədiyini və audit suallarına cavab vermək və məqsəd (məqsədlər) üzrə nəticə çıxarmaq üçün daha çox işin görülməli olub-olmadığının qiymətləndirilməsi;
  - j) meyarlar və audit məqsədi (məqsədləri) ilə müqayisədə əldə edilmiş audit sübutlarına əsaslanaraq nəticələrin çıxarılması; habelə
  - k) veriləcək tövsiyələrin müəyyən edilməsi.
- 88) Peşəkar inamsızlıq, audit zamanı əldə edilmiş audit sübutlarının yetərliliyini və müvafiqliyini qiymətləndirərkən audit olunan təşkilatdan peşəkar məsafəni, ayıq və şübhə ilə yanaşmanı saxlamaq deməkdir. Auditorun peşəkar inamsızlıq tətbiq etməsi və tənqidi yanaşmanı qəbul etməsi, rəşional qiymətləndirmələrin həyata keçirməsi, özünün və digər şəxslərin üstün



tutduqlarını ikinci plana keçirməsi vacibdir. Aşağıda peşəkar inamsızlığın performans auditi kontekstində xüsusilə vacib olduğuna dair nümunələr verilmişdir:

- a) rəhbərliyin dürüstlüyünün nəzərdən keçirilməsi;
  - b) rəhbərlikdən və ali rəhbərlikdən əldə edilən sorğulara və digər məlumatlara cavablara şübhə ilə yanaşma;
  - c) müəyyən edilmiş əhəmiyyətli və ya vacib ziddiyyətli məlumatların aşkar edilməsi nəticəsində risk qiymətləndirməsinin yenidən baxılması;
  - d) audit zamanı istifadə ediləcək məlumatların etibarlılığını qiymətləndirmək üçün yetərli prosedurların planlaşdırılması; habelə
  - e) əldə edilmiş digər audit sübutlarına zidd olan audit sübutlarına qarşı diqqətli olma.
- 89) Peşəkar inamsızlıq çox vaxt audit qrupu, rəhbərlik və ali rəhbərlik ilə aparılan müxtəlif müzakirələrdə nümayiş olunur. Peşəkar inamsızlığın auditin hər mərhələsində tətbiq olunmasına və qiymətləndirilməsinə dair nümunələr aşağıdakıları ehtiva edir, lakin bununla məhdudlaşmır:
- a) Auditorun audit arqumentinin məntiqini, təqdim olunan alternativ perspektivləri və fikirləri qiymətləndirməsi və zəruri hallarda sadəcə son nəticəni əsaslandırان dəlillərə güvənmək əvəzinə audit zamanı təsəvvürünə düzəliş etməsi.
  - b) Auditorun rəhbərliyin fikirlərini, fərziyyələrini təkə qəbul etməsi deyil, onlara etiraz etməsi.
  - c) Auditoru sənədlərin mənbəyinin etibarlılığını qiymətləndirməsi.
- 90) Auditor fikirləri və arqumentləri qəbul etməli, məsələlərə fərqli nöqtəyi-nəzərdən baxmalıdır. Bu, səhv mühakimələr yürütməmək və ya koqnitiv təhriflərin qarşısını almaq üçün lazımdır. Buna görə, auditorun peşəkar inamsızlıq tətbiq etməsi və tənqidi yanaşma qəbul etməsi, rasional qiymətləndirmələr həyata keçirməsi, özünün və digər şəxslərin üstün tutduqlarını ikinci plana keçirməsi vacibdir.

**ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

Auditor auditi planlaşdırarkən fırlıdaqçılıq riskini qiymətləndirməlidir və audit prosesi zamanı fırlıdaqçılıq ehtimalına hazır olmalıdır

(ISSAI 3000/73)

**TÖVSIYƏLƏR**

- 91) Fırıldaqçılıq işçilər, rəhbərlik, ali rəhbərlik və ya üçüncü tərəflər arasında ədalətsiz və ya qeyri-qanuni üstünlük əldə etmək üçün istifadə edilən bir və ya daha çox şəxsin qəsdən etdiyi hərəkət kimi müəyyən edilir. Məsələn:
- a) inamın itməsi,
  - b) qrant və töhfələrin gizli sözləşmə əsasında verilməsi,
  - c) qiymət təkliflərinin və ya müqavilələrin gizli sözləşmə əsasında verilməsi,
  - d) aldatma,
  - e) şərəfsiz hərəkətlər,
  - f) bilərək yanlış məlumatların təqdim edilməsi,
  - g) aldatmaq məqsədilə gizlətmə,
  - h) qanunsuz hərəkətlər,
  - i) qəsdlə yol verilən təhriflər,
  - j) pozuntular ,
  - k) rüşvət,
  - l) gizli faizlər, habelə
  - m) oğurluq.
- 92) Səhvədən fərqli olaraq, fırıldaqçılıq qəsdlə edilir və adətən faktların qəsdən gizlədilməsini ehtiva edir. Burada audit olunan təşkilatın və ya üçüncü şəxslərin bir və ya bir neçə üzvü iştirak edə bilər. Fırıldaqçılıq hallarının qarşısının alınması və aşkar edilməsinə görə əsas məsuliyyət həm audit olunan təşkilatın ali rəhbərliyinə, həm də audit olunan təşkilatın rəhbərliyinə aiddir. Auditorun vəzifələri riskin əhəmiyyətli olduğu hallarda fırıldaqçılıq riskini müəyyən edib qiymətləndirməkdir. Auditor eyni zamanda bu risklərə cavab vermək üçün audit prosedurlarını müəyyən etməlidir.
- 93) Auditor planlaşdırma mərhələsində və bütün audit zamanı peşəkar inamsızlığı saxlamalıdır, çünki bir qayda olaraq fırıldaqçılıqda iştirak edən rəhbərlik və işçilər fırıldaqçılığı auditorndan və audit olunan təşkilat daxilində və xaricində digər şəxslərdən gizlətmək üçün tədbirlər görür. Audit apararkən, auditor audit predmeti ilə əlaqəli fırıldaqçılığın (məsələn, müqavilələrin bağlanması və ya qrantlar və töhfələr) mümkünlüyünü

bilməlidir. Auditor fırıldaqçılıqdan şübhələndiyi və ya fırıldaqçılıqla qarşılaşdığı halda, sonradan tədbirlərin görülməsi üçün bu məsələni nəzarətçinin və müvafiq səlahiyyətli orqanların nəzərinə çatdırmalıdır.

**ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

Auditor yüksək peşəkar davranış nümayiş etdirməlidir.

*(ISSAI 3000/75)*

## TÖVSIYƏLƏR

- 94) Auditor peşəsindən yüksək gözləntilər bütün müvafiq qanun, normativ hüquqi aktlar və peşə öhdəliklərinə riayət edilmə, habelə auditorun işinə xələl gətirə bilən hər hansı davranışın, o cümlədən müvafiq məlumatları bilən obyektiv üçüncü tərəfin auditorun işinin peşəkar olmadığı barədə qənaətə gəlməsinə səbəb olan hərəkətlərə yol verilməməni ehtiva edir. Auditorun audit prosesinin bütün mərhələlərində sistemli audit yanaşması və lazımı ehtiyatlılıq tətbiq etməsi gözlənilir. Lazımı ehtiyatlılıq bir qayda olaraq adi ehtiyatlı insanın müəyyən bir işi yerinə yetirərkən tətbiq edəcəyi ehtiyatlılığa şamil olunur. Bura auditin planlaşdırılmasında, sübutların toplanmasında və qiymətləndirilməsində, habelə təsbitlər, nəticələr və tövsiyələr barədə hesabat verildikdə tətbiq edilən müvafiq ehtiyatlılıq daxildir. Audit qrupu və AAQ audit standartlarına riayət edərkən lazımı ehtiyatlılıq tətbiq etməli və maraq göstərməlidir.
- 95) Qanunverici orqanlar və vətəndaşlar ümid edirlər ki, AAQ və onun auditorları yüksək səriştəlik səviyyəsini qoruyub saxlayacaq. Bu, peşə standartlarında və müvafiq qanunvericilikdə yeniliklərdən xəbərdar olmaq və onlara riayət etməklə fərdi peşə bacarığı və səriştəsini qorumağın vacibliyini vurğulayır. Lazımı ehtiyatlılıq ilə işləməyin ehtimal edilməsi, auditorlardan performans auditlərini apararkən müvafiq texniki və peşə standartlarına uyğun hərəkət etməsini tələb edir. Çalışqanlıq, tapşırıqla əlaqədar ehtiyatla davranmaq məsuliyyətini ehtiva edir.
- 96) Audit zamanı mövzuların seçilməsindən və auditin planlaşdırılmasından hesabat verməyədək yüksək peşəkar davranış standartı qorunub saxlanmalıdır. Auditorun sistemli, lazımı ehtiyatlılıq və obyektivliklə işləməsi vacibdir. Təvsiyə olunan təcrübə, işin icrasına rəhbərlik etmək üçün təfərrüatlı iş planları olan audit proqramlarının istifadəsidir.

**ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

Auditor audit prosesi zamanı yenilik etmək istəməlidir.

*(ISSAI 3000/77)*

**TÖVSIYƏLƏR**

- 97) Yaradıcı, çevik və bacarıqlı olmaqla məlumatları toplamaq, şərh etmək və təhlil etmək məqsədilə innovativ audit yanaşmalarını inkişaf etdirmək imkanlarını müəyyən etmək üçün auditorun imkanları daha çoxdur. Audit prosesinin müxtəlif mərhələlərində müxtəlif səviyyələrdə innovasiya imkanlarının təmin edildiyini qəbul etmək vacibdir. Planlaşdırma mərhələsində auditorun auditə tətbiq olunan ən yaxşı audit yanaşmaları və üsullarını müəyyən etmə prosesində olduğundan daha çox yenilik etmək imkanı ola bilər.
- 98) Audit, qiymətləndirmə və sosial elmlər sahələrində metodologiyalar inkişaf edib təkmilləşəcək, auditin və audit hesabatının keyfiyyətini artıran sübutların toplanması və təhlili üçün yeni texnika və texnologiyalar yaradıla bilər. AAQ-lar bunun nəticəsində yeni texnika və texnologiyaları mənimsədikcə, auditor anlaşıqlı olmalı və yeni texnika və metodologiyaları sınağa hazır olmalıdır. Məlumatların təhlili və məlumatların çıxarılması kimi vasitələrdən, məsələn, böyük həcmli məlumatlardan meylləri, nümunələri və bilikləri müəyyən etmək üçün istifadə edilə bilər. Geniş məlumat təhlilin istifadə edilməsi risklərin qiymətləndirilməsinin daha məqsədyönlü olması, auditin daha səmərəli icrası və hesabatvermənin daha effektiv olmasına səbəb ola bilər. Yeniliyin digər nümunələrinə bir neçə audit qrupu üçün faydalı ola biləcək məlumat mübadiləsi üçün elektron iş sənədlərinin və biliklərin idarə edilməsi sistemlərinin geniş istifadəsi və fotosəkil çəkmək məqsədləri üçün dronların istifadə edilməsi (məsələn, kənd təsərrüfatında performans auditində) daxildir.
- 99) AAQ, yenilikçilik mədəniyyətini inkişaf etdirməlidir, auditorlar isə bir-birlərindən öyrənməli və işləri fərqli görmək üçün yeniliklərə açıq olmalıdırlar. Başqa sözlə, AAQ aşağıdakıları edə bilər:
- AAQ-ların fikir, sənəd və təcrübə mübadiləsini aparmaları üçün innovativ, ucuz, davamlı və veb əsaslı yolların istifadəsinə təkan vermək;
  - Müvafiq mövzuların birgə auditlərini təşviq etmək və yeni yanaşmaların, üsulların və hesabatvermə yollarının sınaqdan keçirilməsinə kömək etmək;
  - İdarəçilik və işləmə tərziləri ilə örnək olmaq;

- d) Öz idarəçiliyi və işləmə tərzini müstəqil qiymətləndirməyə çalışmaq;
- e) Effektiv şəkildə “mesajı çatdırmaq” imkanını təkmilləşdirmək üçün fəaliyyətin yerinə yetirilməsinə kömək etmək; habelə
- f) Yeni qiymətləndirmə metodologiyaları barədə məlumatlı olmaq.

## KEYFİYYƏT NƏZARƏT

### ISSAI 3000-ə uyğun tələb:

AAQ bütün tələblərin yerinə yetirilməsini təmin etmək məqsədilə keyfiyyəti qorumaq üçün auditorun riayət edəcəyi bir sistem yaratmalı və qoruyub saxlamalıdır, habelə auditor tərəfindən uyğunlaşdırılmalı, dəyər əlavə edən və audit suallarına cavab verən müvafiq, balanslaşdırılmış və ədalətli audit hesabatlarına diqqət yetirməlidir.

*(ISSAI 3000/79)*

## TÖVSIYƏLƏR

### »» KEYFİYYƏT NƏZARƏT (AUDİT APARILARKƏN)

- 100) Keyfiyyət nəzarət sistemi, AAQ-in və onun işçi heyətinin peşə standartlarına, habelə müvafiq qanun və hüquqi normativ aktların tələblərinə riayət etməsinə dair AAQ-ı kafi əminliklə təmin etmək üçün nəzərdə tutulmuş siyasət və prosedurları ehtiva edir. Məqsəd auditlərin daim yüksək səviyyədə aparılmasını təmin etməkdir. Keyfiyyət nəzarət prosedurları, audit prosesinin istiqamətləndirilməsi, nəzarət və yoxlanılması, habelə çətin və mübahisəli məsələlərdə qərar qəbul etmək üçün məsləhətləşməyin zəruriliyi kimi məsələləri əhatə edir.
- 101) Keyfiyyət nəzarət sistemi (KN) elə təşkil olunmalıdır ki, AAQ-in mandatına və şərtlərinə uyğun olsun, habelə keyfiyyətlə bağlı risklərə qarşı cavab tədbirləri görə bilsin. Keyfiyyət nəzarət sisteminin effektiv olması üçün o, AAQ-in strategiyası, mədəniyyəti, siyasət və prosedurlarının tərkibində olmalıdır. Bu yolla keyfiyyət, hesabat hazırlanandan sonra əlavə bir proses olmaq əvəzinə, auditin icrasına və hesabatın hazırlanmasına daxil edilir (aşağıda bax: keyfiyyətə zəmanət). Keyfiyyət nəzarət sisteminin saxlanması üçün davamlı monitoring və davamlı inkişafa bağlılıq tələb edilir.

- 102) Səhv etmə risklərini minimuma endirmək və aparılmasında ardıcılığa riayət etmək üçün aparılan hər performans auditinin tərkibində olmalıdır. Bu prosedurlar sənədləşdirilməlidir və məsələn, audit prosesindəki müxtəlif addımları, həyata keçirilməli olan yoxlamaları (məsələn, rəhbərliyin yoxlaması, işin layihəsinin müstəqil yoxlanılması və yekun hesabatların redaktə üçün yoxlanılması) ehtiva etməlidir. AAQ-ın əvvəlcə keyfiyyətli audit hesabatının xüsusiyyətlərini aydın şəkildə müəyyən etməsi faydalı ola bilər
- 103) İstənilən performans auditinin əsas aspekti audit qrupları daxilində, audit qrupları arasında və daxili və ya xarici mütəxəssislərlə aparılan rəsmi və qeyri-rəsmi məsləhətləşmələrdir. Əminlik tapşırığı zamanı məsləhətləşmə vacibdir, çünki keyfiyyəti artırmağa kömək edir və peşəkar mühakimənin tətbiq edilməsini təkmilləşdirir, habelə səhv etmə riskini azaldır. Məsləhətləşmələr düzgün nəticələr əldə etmək, hesabatın uyğun, ədalətli və balanslaşdırılmış olmasını və dəyər qatmağını təmin etmək üçün faydalıdır. Baş verən əsas məsləhətləşmələri, alınan məsləhətlərin xarakterini və audit qrupunun məsləhətlərlə necə davrandığını sənədləşdirmək tövsiyə olunur.
- 104) KN-in əsas komponenti tapşırığın yerinə yetirilməsi keyfiyyətinin yoxlamasını həyata keçirən şəxsdir (TYKYŞ). TYKYŞ audit qrupundan asılı olmayan, əhəmiyyətli məsələlərin, o cümlədən aşkar edilmiş risklərin və audit qrupunun tətbiq etdiyi əhəmiyyətli mühakimələrinin, habelə audit hesabatının tərtibində əldə olunan nəticələrin obyektiv qiymətləndirilməsini həyata keçirən şəxsdir. AAQ tərəfindən müəyyən edildiyi kimi yüksək riskli auditlərə TYKYŞ təyin etmək tövsiyə olunur.
- 105) AAQ-ın, təşkilat daxilində yüksək keyfiyyətli performans auditini üzrə hesabatlarına zəmanət verə biləcək effektiv keyfiyyətə nəzarət prosedurlarını fərdi şəkildə hazırlamaq çətindir. Buna görə belə prosedurları qurum səviyyəsində hazırlamaq vacibdir. Auditorun səriştəli və həvəsli, eyni zamanda keyfiyyətə nəzarət rəyinə açıq olması və qalması eyni dərəcədə vacibdir. Buna görə nəzarət prosedurları istehsalatdan ayrılmadan təlim və audit qrupu üçün tövsiyələr ilə dəstəklənməlidir.
- 106) Keyfiyyətə nəzarət üzrə əlavə tövsiyələr üçün bax: ISSAI 140 – AAQ-lar üçün keyfiyyətə nəzarət.

## »» KEYFİYYƏTƏ ZƏMANƏT (AUDİT TAMAMLANDIQDAN SONRA)

- 107) Keyfiyyətə zəmanət (KZ) prosesi auditlər tamamlandıqdan sonra onların xüsusi meyarlar üzrə ardıcıl əsaslarla qiymətləndirilməsinə imkan verir. KZ prosesinin əsas məqsədi AAQ-ın keyfiyyətə nəzarət sistemini nəzərdə tutulmuş şəkildə izləmək və müvafiq hallarda uyğun nəzarət vasitələrinin mövcudluğunu və müvafiq işləməyini qiymətləndirməkdir. Yuxarıda

göstərilən KZ prosesinin aparılması QA prosesinin yoxlayacağı birinci mərhələdir və AAQ öz xüsusi şərtlərinə əsasən öz meyarlarını hazırlaya bilər. Meyar əsaslı sualların nümunələrinə aşağıdakılar daxildir:

- a) Hesabatda araşdırılan sahənin yerinə yetirilməsi konteksti nə dərəcədə aydın şəkildə təsvir olunur?
  - b) Hesabatın strukturu və yazılışı nə dərəcədə yaxşıdır və hesabat effektiv icra xülasəsini özündə əks etdirirmi?
  - c) Bu əhatə dairəsi üçün əsaslandırma nə dərəcədə aydındır?
  - d) Audit metodologiyası dəqiq müəyyən edilmişdirmi?
  - e) Hesabatdakı təsbitlər, nəticələr və tövsiyələr nə dərəcədə balanslaşdırılmış, məntiqli, ardıcıl və istinad edilmiş dəlillərlə əsaslandırılmışdır?
  - f) Audit məqsədləri üzrə nəticə çıxarmağa və dövlət xidmətlərini yaxşılaşdırmaq üçün faydalı məlumat verməyə nə dərəcədə müvafiq olmuşdur?
  - g) Qrupun səriştələri, tətbiq edilmiş audit prosedurları, təsbitləri əsaslandıran sübutlar, edilən məsləhətləşmələr və alınan şərhlərin istifadəsi, habelə nəzarət ilə bağlı sənədləşdirilmə nə dərəcədə yetərlidir?
- 108) Müstəqil KN həyata keçirənlər performans auditi bölməsinin yüksək səviyyəli üzvləri (auditin aparılmasında iştirak etməyən) və ya kənar şəxslər ola bilər. Bu məqsədlə digər milli AAQ-ların üzvləri tərəfindən həyata keçirilən yoldaş yoxlaması da nəzərdən keçirilə bilər. Yoldaş yoxlamasının faydası, üzvlər tərəfindən AAQ-in rolunun və məsuliyyətlərinin aydın şəkildə başa düşülməsi və eyni zamanda qiymətləndirmələrinin müstəqil olmasına imkan vermək üçün AAQ-dan uzaq olmalarıdır. Kənar KZ-dən istifadə AAQ-a KZ-nin əsas səbəbinin auditləri, audit prosesini və keyfiyyətə nəzarət sisteminin təkmilləşdirilməsinin olduğunu başa düşərək maraqlı tərəflərə hesabatlılığını nümayiş etdirmək imkanını verir. AAQ bütün auditorların faydalanması üçün AAQ daxilində performans auditi üzrə hesabatlarının yaxşı nümunələrini yayaraq KZ qiymətləndirmələrinin nəticələrindən istifadə edə bilər. Performans auditi üzrə hesabatların gücləndirilməsinə ehtiyac olduğu aşkar olunduğu hallarda yüksək səviyyəli işçilər AAQ-in standartlarına cavab verən performans auditi üzrə hesabatları hazırlamaq üçün gücləndirməyə ehtiyac olan nəzarət vasitələrini müəyyən etmək məqsədilə KN sistemini qiymətləndirməli əldə edilmiş təcrübəni və xüsusi sahələrdə təlim, mentorluq və repetitorluq imkanlarını müəyyən etmək üçün audit qrupları ilə işləməlidirlər.

**ISSAI 3000-ə uyğun tələb:**

Auditor, mümkün qədər çox dəyər əlavə etmək üçün audit prosesinin bütün mərhələlərində əhəmiyyətliliyi, o cümlədən audit predmetinin maliyyə, sosial və siyasi aspektlərini nəzərə almalıdır.

*(ISSAI 3000/83)*

**TÖVSIYƏLƏR**

- 109) Əhəmiyyətlilik, məsələnin nəzərə alındığı kontekstdə qanunverici orqan və ya icra hakimiyyəti kimi istifadəçilərin qərarlarını dəyişdirə və ya onlara təsir göstərə biləcək nisbi əhəmiyyətdir. Əhəmiyyətlilik nisbi miqyas, nisbi miqyas, audit predmetinin mahiyyəti və təsiri, habelə nəzərdə tutulmuş istifadəçilər və ya alıcılar tərəfindən ifadə olunan maraqlar kimi kəmiyyət və keyfiyyət amilləri baxımından nəzərdən keçirilə bilər. Pul dəyərindən əlavə əhəmiyyətlilik sosial və siyasi əhəmiyyət, uyğunluq, şəffaflıq, idarəçilik və hesabatlılıq məsələləri də daxildir. Əhəmiyyətlilik zamanla dəyişə bilər və nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin və məsul tərəflərin perspektivlərindən asılı ola bilər.
- 110) Keyfiyyət amillərinə aşağıdakılar aid edilə bilər:
- a) Təsbitin qəsdlə törədilmiş əməlin (fırıldaqqılığın) nəticəsi olması və ya qəsdlə törədilməməsi.
  - b) Proqram və ya audit olunan təşkilatın mahiyyəti, görünüşü və həssaslığı baxımından proqramın və ya subyektin müəyyən aspektinin əhəmiyyətli olub-olmaması.
  - c) Vətəndaşların sağlamlığına və ya təhlükəsizliyinə təsirin olub-olmaması.
  - d) Təsbitin şəffaflığa və ya hesabatlılığa aid olub-olmaması.
- 111) Əhəmiyyətliliyin nəzərə alınması performans auditinin bütün aspektlərində aktualdır. Buna görə auditor audit mövzularını seçərkən, audit məqsədini (məqsədlərini), suallarını və əhatə dairəsini müəyyən edərkən, meyarları müəyyən edərkən, sübutları qiymətləndirərkən, təsbitləri sənədləşdirərkən, habelə nəticələri və tövsiyələri hazırlayarkən əhəmiyyətliliyi nəzərə almalıdır.
- 112) Təsbitlər, ayrılıqda və ya məcmu olaraq, auditorun hesabatı əsasında nəzərdə tutulmuş istifadəçilər tərəfindən qəbul edilmiş müvafiq qərarlara təsir göstərə biləcəyi təqdirdə əhəmiyyətli hesab olunur. Auditor əhəmiyyətliliyi nəzərə alarkən peşəkar mühakimə tətbiq etməlidir və bu, auditorun nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin ümumi məlumat ehtiyaclarını qavramasına təsir edir



- 113) Kəmiyyət amilləri ədədlərlə ifadə olunan təsbitlərin miqyasına aiddir. Auditor ayrılıqda əhəmiyyətsiz olan təsbitlərin məcmu təsirini nəzərə almalıdır.

## SƏNƏDLƏŞDİRİLMƏ

<b>ISSAI 3000-ə uyğun tələb:</b>
Auditor auditi kifayət qədər tam və təfərrüatlı şəkildə sənədləşdirməlidir. <i>(ISSAI 3000/86)</i>

## TÖVSIYƏLƏR

- 114) Auditor performans auditi zamanı toplanan və yaradılan bütün müvafiq sənədləri saxlamalıdır. Performans auditlərinin əksəriyyəti üçün sənədləşdirilməsi gözlənilən sənədlərin nümunələrinə aşağıdakılar daxildir: (a) audit planının və metodologiyasının təfərrüatları, (b) obyektə görülən işlərinin və təhlilin nəticələri, (c) audit olunan təşkilat ilə əlaqə və əks əlaqə; habelə (d) nəzarət yoxlamaları və digər keyfiyyətə nəzarət tədbirləri. Bununla yanaşı, audit sənədləşdirilməsinin konkret məqsədi və konteksti performans auditinin konkret şərtlərini müəyyən edir. Bura audit olunan təşkilatdakı və ya auditlə əlaqəli və hesabatla əlaqəli kənar tərəfdəki vəzifəli şəxsə göndərilən və ya ondan alınan mahiyyəti üzrə elektron poçtla məlumatvermə daxildir. Sənədləşdirilmədə auditor yoxlamasını yerinə yetirən şəxs və bu işin bitmə tarixi qeydə alınır. Auditor yoxlamasının sənədləşdirilməsi, əvvəl auditlə əlaqəsi olmayan təcrübəli auditorun aşağıdakıları başa düşməsi üçün yetərli olmalıdır:
- a) görülən işlərin mahiyyəti, müddəti və həcmi;
  - b) auditor yoxlamasının təsbitləri və əldə edilmiş audit sübutları; habelə
  - c) audit zamanı ortaya çıxan vacib məsələlər (məsələn, auditin əhatə dairəsində və ya yanaşmasında dəyişikliklər, audit zamanı aşkar edilmiş yeni risk amili ilə bağlı qərarlar, audit subyekti ilə audit qrupu arasında fikir ayrılığı nəticəsində görülən tədbirlər), onlara dair əldə edilən nəticələr və bu nəticələri əldə etmək üçün yürüdülməli əhəmiyyətli peşəkar mühakimələr.
- 115) Performans auditi kontekstində, auditor şəxsi məlumatlar topladığı halda, o, bu məlumatların müvafiq qaydada qorunmasını təmin etməlidir. Məlumatların xarakteri və məxfilik dərəcəsi, müvafiq təhlükəsizliyi müəyyən edən amillərdir.

- 116) Müəyyən audit sahəsi və ya prosedur mərhələsi üçün sənədləşdirilmənin xarakterini və həcmi müəyyən edərkən, auditora bir qayda olaraq aşağıdakı hallarda daha çox sənədləşdirilmə lazım olur:
- a) risk yüksəkdir (risk auditin aparılması ilə əlaqədardır və ya təsbit əhəmiyyətli, məxfi və ya mübahisəli olduqda);
  - b) işi yerinə yetirərkən və ya nəticələrin qiymətləndirilməsində daha çox mühakimə tələb olunur; habelə
  - c) sübut daha əhəmiyyətlidir (yəni, auditin məqsədlərinə dair nəticə çıxarmaq üçün sübut vacibdir).
- 117) Sənədləşdirilmənin audit hesabatı ilə iş sənədlərində bir-birinə istinad edən sistemin daxil edilməsi tövsiyə olunur.
- 118) Auditor işçi sənədlərinin məxfiliyini və təhlükəsiz saxlanmasını təmin etmək üçün müvafiq prosedurlar qəbul etməlidir. Auditor həmçinin işçi sənədlərini sənədlərin saxlanmasına dair qanunların, normativ hüquqi aktların, inzibati və peşə tələblərinə uyğun olaraq yetərli müddət ərzində saxlamalı və audit tövsiyələrinin yerinə yetirilməsinin izlənməsi üzrə tədbirlər yerinə yetirməlidir.