

ISSAI 300

Perfomans auditinin prinsipləri

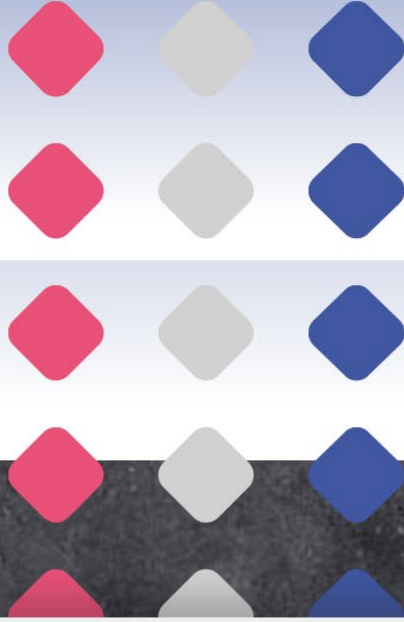
INTOSAI Standartları Ali Audit
Qurumlarının Beynəlxalq
Təşkilatı olan INTOSAI
tərəfindən INTOSAI-nin peşə
sənədləri sisteminin tərkib
hissəsi kimi hazırlanır. Əlavə
məlumat üçün bu sayta istinad
edin: www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) 2001-ci ildə **“Dövlət auditi sahəsi üçün standartlar”** və **“Etika baxımından əhəmiyyət kəsb edən standartlar”** kimi təsdiq edilmişdir
- 2) 2013-cü ildə məzmun yenidən işlənmiş və **“Maliyyə nəticələrinin auditinin təməl prinsipləri”** kimi təsdiq edilmişdir.
- 3) INTOSAI-nin peşə sənədləri sistemi (IFPP) yaradıldıqdan sonra 2019-cu ildə redaktə xarakterli dəyişikliklər edilərək adı **“Perfomans auditinin prinsipləri”** olaraq dəyişdirilmişdir.

ISSAI 100 INTOSAI-nin bütün rəsmi dillərində mövcuddur: ərəb, ingilis, fransız, alman və ispan



MÜNDƏRİCAT

1. GİRİŞ	4
2. PERFORMANS AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİNİN MƏQSƏDİ VƏ SƏLAHIYYƏTİ	5
3. PERFORMANS AUDİTİ ÇƏRÇİVƏSİ	7
Performans auditı anlayışı	7
Qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik	7
Performans auditinin məqsədləri	8
ISSAI 300-ün tətbiqliliyi.....	9
4. PERFORMANS AUDİTİNİN ELEMENTLƏRİ	10
Performans auditində üç tərəf.....	10
Performans auditinin predmeti və meyarları	11
Performans auditində etimad və əminlik	11
5. PERFORMANS AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİ	13
Ümumi prinsiplər.....	13
Audit məqsədi.....	13
Audit yanaşması.....	14
Meyarlar.....	15
Audit riski.....	16
Məlumatvermə.....	17
Bacarıqlar.....	18
Peşəkar mühakimə və inamsızlıq.....	19
Keyfiyyətə nəzarət.....	19
Əhəmiyyətlik.....	20
Sənədləşdirilmə.....	21
Audit prosesi ilə əlaqəli prinsiplər	21
Planlaşdırma	22
Mövzuların seçilməsi.....	23
Auditin təşkili.....	24
Auditin keçirilməsi	24
Sübut, audit nəticələri və qənaətləri.....	25
Hesabatvermə	25
Hesabatın məzmunu.....	26
Təvsiyələr.....	27
Hesabatın yayılması.....	28
Təvsiyələrin icrasının izlənməsi	27

1

GİRİŞ

- 1) Peşə standartları və tövsiyələr dövlət sektorunda auditin etibarlılığı, keyfiyyəti və peşəkarlığı baxımından əhəmiyyət kəsb edir. Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatı (INTOSAI) tərəfindən hazırlanan Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartlarının (ISSAI-lər) məqsədi ali audit qurumlarının (AAQ-lar) müstəqil və effektiv audit aparmasını təşviq etmək, habelə INTOSAI üzvlərini mandatlarına, milli qanunlara və normativ hüquqi aktlara uyğun olaraq öz peşəkar yanaşmalarının hazırlanmasında dəstək verməkdir.
- 2) *ISSAI 100 – Dövlət sektorunda auditinin təməl prinsipləri* ümumilikdə dövlət sektorunda audit üçün təməl prinsipləri təmin edir və ISSAI-lərin səlahiyyətini 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. *ISSAI 300*, eyni zamanda performans auditinə də şamil olunan *ISSAI 100* ilə birlikdə oxunmalı və başa düşülməlidir.
- 3) *ISSAI 300 - Performans auditinin prinsipləri* 3 bölmədən ibarətdir.
 - a) Birinci bölmədə performans auditini və müvafiq ISSAI-lərə istinad üçün əsaslar müəyyən edilir.
 - b) İkinci bölmə performans auditini tapşırıqları üçün auditorun işə başlamazdan əvvəl və audit zamanı nəzərə alacağı ümumi prinsiplərdən ibarətdir.
 - c) Üçüncü bölmə audit prosesinin əsas mərhələlərinə aid olunan uyğunluq prinsiplərini ehtiva edir.

Hər bir prinsip qısa bir izahla müşayiət olunur.

2

**PERFORMANS AUDİTİNİN
PRİNSİPLƏRİNİN
MƏQSƏDİ VƏ
SƏLAHIYYƏTİ**

- 4) Bu sənəd yüksək səviyyəli auditin keçirilməsinə nail olmaq üçün tətbiq olunmalı prinsiplər daxil olmaqla, perfomans auditinin mahiyyəti barədə ümumi anlayış formalaşdırmaq məqsədini daşıyır. INTOSAI üzvlərinə ISSAI 100 və ISSAI 300 ilə uyğun standartlar hazırlamaq və ya qəbul etmək, habelə ISSAI 3000-3899-da and GUID 3900-3999-da perfomans auditini üzrə INTOSAI standartlarını və tövsiyələrini nəzərə almaq tövsiyə olunur. ISSAI 3000-3899 ISSAI-ları rəsmi standartları olaraq qəbul etməyi seçmiş AAQ-lar üçün perfomans auditini üzrə standartlar təmin olunur.
- 5) Perfomans auditini üçün standartlar fərdi audit tapşırıqlarının hazırlanmasında çeviklik ehtiyacını, həmçinin auditorların öz işlərində və auditin bütün mərhələlərində peşəkar mühakimə üçün açıq fikirli və yaradıcı olmalarını əks etdirməlidir.
- 6) INTOSAI qəbul edir ki, AAQ-ları fərqli mandatlarla malikdir və müxtəlif şərtlər daxilində fəaliyyətə göstərir. Vəziyyətlərin və AAQ-ların struktur quruluşlarının müxtəlif olması səbəbindən audit standartlarının və ya tövsiyələrin heç də hamısı onların işinin bütün aspektlərinə şamil oluna bilməz. Buna görə də AAQ-ların rəsmi standartları istər “Perfomans auditinin prinsipləri” əsasında, istərsə də onlara uyğun hazırlamaq seçimi vardır. Əgər AAQ öz standartlarını bu prinsiplər əsasında hazırlamağı seçirsə, həmin standartlar bütün müvafiq və uyğun aspektlərdə sözügedən prinsiplərlə uzlaşmalıdır.
- 7) AAQ-ın audit standartlarının “Perfomans auditinin prinsipləri”nə əsaslandığı və ya bu prinsiplərə uyğun olduğu hallarda onlara aşağıdakı mətni daxil etməklə istinad edilə bilər:

...Biz **auditimizi** **auditi** (**auditlərimizi**) Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartlarının ISSAI 100 “Dövlət sektorunda auditin təməl prinsipləri” və

ISSAI 300 “Perfomans auditinin prinsipləri” standartlarına əsaslanan [yaxud uyğun olan] [standartlara] uyğun apardıq.

Bu istinad audit hesabatında daxil edilə bilər və ya AAQ tərəfindən tapşırıqların müəyyən edilmiş miqyasını əhatə edən daha ümumi formada bildirilə bilər.

- 8) AAQ-ları öz fəaliyyətləri üçün “Perfomans audit standartları”-nı (ISSAI 3000-3999) rəsmi standartlar kimi qəbul etməyi seçə bilər. AAQ bu standartları qəbul etməyi seçdikdə bütün müvafiq aspektlərdə onlarla riayət etməlidir. Bu halda istinadın mətni aşağıdakı kimi ola bilər:

...Biz [perfomans] auditimizi (auditlərimizi) Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartlarına [perfomans audit üzrə] uyğun aparmışıq.

3

PERFORMANS AUDİTİ ÇƏRÇİVƏSİ

PERFORMANS AUDİTİ ANLAYIŞI

- 9) AAQ-lar tərəfindən keçirilən performans auditi hökumət razılaşmalarının, sistemlərinin, əməliyyatlarının, proqramlarının, fəaliyyətlərinin və ya təşkilatlarının qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinə uyğun işləyib-isləmədiyinin, habelə bu sahələrdə təkmilləşmə imkanlarının olub-olmamasının müstəqil, obyektiv və etibarlı yoxlanılmasıdır.
- 10) Performans auditi yeni məlumat, təhlil və ya xüsusi bilikləri təmin etmək və müvafiq hallarda inkişaf üçün tövsiyələr vermək məqsədini daşıyır. Performans auditi yeni məlumatları, bilikləri və ya dəyəri aşağıdakıları etməklə təmin edir:
 - yeni analitik biliklər təmin etməklə (geniş və ya dərin təhlil və ya yeni perspektivlər);
 - mövcud məlumatları müxtəlif maraqlı tərəflərə daha əlçatan etməklə;
 - audit sübutu əsasında müstəqil və nüfuzlu mövqe və ya nəticəni təmin etməklə;
 - audit nəticələrinin təhlili əsasında tövsiyələr verməklə.

QƏNAƏTLİLİK, SƏMƏRƏLİLİK VƏ EFFEKTİVLİK

- 11) Qənaətlilik, səmərəlilik və effektivliyin prinsipləri aşağıdakı kimi müəyyən edilə bilər:

- Qənaətlilik prinsipi ehtiyatların alınması xərclərinin minimuma endirilməsi deməkdir. İstifadə olunan ehtiyatlar münasib vaxtda, müvafiq kəmiyyət və keyfiyyətdə və ən sərfəli qiymətdə mövcud olmalıdır.
- Səmərəlilik prinsipi mövcud ehtiyatlardan maksimum fayda əldə etmək mənasına gəlir. Bu prinsip kəmiyyət, keyfiyyət və müddət baxımından cəlb olunan ehtiyatlar və əldə edilmiş nəticələr arasındakı əlaqələrlə bağlıdır.
- Effektivlik prinsipi qarşıya qoyulmuş məqsədlərə və nəzərdə tutulan nəticələrə nail olmaqla bağlıdır.

Perfomans auditi çox vaxt qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinin dəyişiklik olmadan qalmasını təmin etmək üçün lazım olan şərtlərin təhlilindən ibarət olur. Bu şərtlər xidmətlərin düzgün və vaxtında göstərilməsinin təmin edəcək yaxşı idarəetmə təcrübələri və prosedurları ehtiva edə bilər. Müvafiq hallarda tənzimləyici və ya təşkilati çərçivənin audit olunan təşkilatın fəaliyyətinə təsiri həmçinin nəzərə alınmalıdır

PERFORMANS AUDİTİNİN MƏQSƏDLƏRİ

- 12) Perfomans auditinin əsas məqsədi qənaətli, səmərəli və effektiv idarəçiliyi əməli şəkildə təşviq etməkdir. Bu eyni zamanda hesabatlılıq və şəffaflıqa da töhfə verir

Perfomans auditi perfomansı yaxşılaşdırmaq məqsədilə ali rəhbərlik və nəzarətedici funksiyaları həyata keçirən şəxslərə yardım etməklə hesabatlılığı təşviq edir. Perfomans auditi bunu qanunverici və ya icraedici orqanların verdiyi qərarların səmərəli və effektiv hazırlanması və icra olunmasını, habelə vergi ödəyicilərinin və ya vətəndaşların ödədikləri pul qarşılığında müvafiq dəyər əldə etdiklərini yoxlamaqla həyata keçirir. Perfomans auditi, qanunverici orqanın niyyətlərini və qərarlarını şübhə altına qoymur, əksinə qanunlardakı və hüquqi normativ aktlarındakı, yaxud onların icra üsulundakı çatışmazlıqların xüsusi məqsədlərə nail olunmasında əngəlləyici rola malik olub-olmadığını araşdırır. Perfomans auditi vətəndaşlara fayda gətirə biləcək və təkmilləşmə və inkişaf üçün böyük potensiala malik sahələrə diqqət yönəldir. Bu audit cavabdeh tərəflərə müvafiq tədbirlər görülməsində əməli stimül verir

Perfomans auditi parlamentə, vergi ödəyicilərinə və maliyyələşmənin digər mənbələrinə, hökumət siyasətlərinin hədəf qruplarına və media orqanlarına müxtəlif hökumət fəaliyyətlərinin idarəetmə səviyyəsinə və nəticələrinə dərinlən baxış imkanı verməklə şəffaflığı təşviq edir. Audit bununla öyrənmə və inkişaf üçün baza rolunu oynamaqla bərabər vətəndaşlara faydalı məlumat verilməsinə birbaşa töhfə vermiş olur. Perfomans auditində AAQ-lar öz mandatları daxilində

nəyi, nə vaxt və necə audit aparacaqlarına dair qərar verməkdə sərbəstdir və audit nəticələrinin dərc etdirilməsində heç bir məhdudiyyətləri olmamalıdır.

ISSAI 300-ün TƏTBİQLİLİYİ

- 13) Performans auditinin prinsipləri AAQ-lar tərəfindən standartların qəbul edilməsi və ya hazırlanması üçün baza kimi çıxış edir. Onlar ifadə edilərkən, INTOSAI-ın əsas prinsiplərindəki müstəqillik, konstitusiyada təsbit olunan mandatlar (INTOSAI-P 10-99), habelə etik öhdəlikləri və AAQ-ların əlavə təşkilati tələbləri (ISSAI 130-199) əsasında AAQ-ların düzgün fəaliyyət göstərməsi üçün ilkin şərtlər daxil olmaqla AAQ-ların təşkilati hazırlığını nəzərə alınmışdır.
- 14) Audit növləri (və ya birləşdirilmiş audit növləri) arasında üst-üstə düşən meqamlar olduqda aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır:
- Auditdə tətbiq olunan standartların ifadəsində (yuxarıdakı 7 və ya 8-ci bənd), ISSAI 100-ün 9 və ya 10-cu bəndinə uyğun olaraq düzəliş tələb oluna bilər.
 - Performans auditin elementləri uyğunluq və maliyyə auditinin aspektlərini də əhatə edən daha geniş miqyaslı auditin bir hissəsi ola bilər
 - Üst-üstə düşmə halında bütün müvafiq standartlara əməl olunmalıdır. Buna bütün hallarda əməl etmək mümkün olmaya bilər, belə ki, müxtəlif standartlar fərqli prioritetlər üzərində qurulmuşdur.

Belə hallarda auditin ən vacib məqsədi auditorları hansı standartların tətbiq olunması istiqamətində yönləndirmək olmalıdır. Performans aspektlərinin audit tapşırığının başlıca məqsədini təşkil edib-etmədiyini müəyyən edərkən bir meqamı daima diqqətdə saxlamaq lazımdır ki, performans auditin hesabatlar və hesablardan daha çox fəaliyyət və nəticələrə diqqət yetirir və onun əsas məqsədi uyğunluq üzrə hesabat vermək əvəzinə qənaətliliyi, səmərəliliyi və effektivliyi təşviq etməkdir



4

PERFORMANS AUDİTİNİN ELEMENTLƏRİ

- 15) ISSAI 100-də müəyyən olunmuş dövlət sektorunda auditin elementləri (auditor, cavabdeh tərəf, nəzərdə tutulmuş istifadəçilər, audit predmeti və meyar) performans auditində fərqli xüsusiyyətləri nəzərdə tuta bilər. Auditorlar hər bir auditin elementlərini birmənalı şəkildə müəyyən etməli və onların mümkün nəticələrini başa düşməlidir ki, auditi müvafiq qaydada apara bilsinlər.

PERFORMANS AUDİTİNDƏ ÜÇ TƏRƏF

- 16) Auditorlar müntəzəm olaraq audit predmetinin seçilməsində və meyarların müəyyən edilməsində tam hərəkət sərbəstliyinə malik olurlar, bu isə öz növbəsində uyğun cavabdeh tərəflərin və nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin kimliyinə təsir edir. Auditorlar tövsiyə verərkən onlar cavabdeh tərəflərin məsuliyyətlərini öz üzərlərinə gətürmədiklərinə diqqət yetirməlidirlər. Auditorlar performans auditində bir qayda olaraq müxtəlif və bir-birini tamamlayan bacarıqları olan qrupda işləyir.
- 17) Cavabdeh tərəfin vəzifəsi - audit predmetinin müxtəlif aspektinə cavabdeh olan fiziki və ya hüquqi şəxslər ola bilər. Bəzi tərəflər problemlərə səbəb olan fəaliyyətlərə görə cavabdehlik daşıya bilər. Digərləri performans auditinin nəticəsində əldə edilən tövsiyələri yerinə yetirmək üçün dəyişiklikləri edə bilər. Digərləri isə auditora məlumat və ya sübut təmin edilməsinə məsul ola bilər.
- 18) Nəzərdə tutulmuş istifadəçilər o şəxslərdir ki, auditor performans auditi hesabatını onlar üçün hazırlayır. Qanunverici, hökumət orqanları və ictimaiyyət hamısı nəzərdə tutulmuş istifadəçilər ola bilər. Cavabdeh tərəf də nəzərdə tutulmuş istifadəçi ola bilər, lakin o, nadir hallarda yeganə istifadəçi olur.

PERFORMANS AUDİTİNİN PREDMETİ VƏ MEYARLARI

- 19) Performans auditinin predmeti xüsusi proqramlarla, subyektlərlə və ya fondlarla məhdudlaşmalı deyil, lakin fəaliyyətləri (ilkin nəticələr, yekun nəticələr və təsirlər) və ya mövcud vəziyyətləri (o cümlədən səbəb və nəticələr) əhatə edə bilər. Nümunə kimi, cavabdeh tərəflərin göstərdiyi xidmətləri və ya hökumətin idarəçilik, maraqlı tərəflər, kommersiya fəaliyyətləri, vətəndaşlar və cəmiyyətlə əlaqəli siyasət və normativ hüquqi aktlarının təsirini göstərmək olar. Audit predmeti məqsədlərlə müəyyən olunur və audit suallarında öz əksini tapır.
- 20) Performans auditində auditor bəzən auditə uyğun meyarların hazırlanmasına və ya seçilməsinə cəlb olunur. 27-ci bənddə auditor üçün bunlardan hansı xüsusi tələblərin irəli gəlməsi izah edilir.

PERFORMANS AUDİTİNDƏ ETİMAD VƏ ƏMİNLİK

- 21) Bütün audit növlərində olduğu kimi, performans auditini hesabatlarının istifadəçiləri qərar qəbul etmələri üçün istifadə etdikləri məlumatların etibarlılığından əmin olmaq istəyirlər. Onlar buna görə də araşdırılan mövzu üzrə AAQ-ların sübuta əsaslanan mövqeyini əks etdirən etibarlı hesabatlar gözləyirlər.

Nəticə etibarlı ilə, performans auditorları bütün hallarda yetərli müvafiq audit sübutlarını təmin etməli və qeyri-müvafiq hesabatlar tərtib edilməsi riskini fəal idarə etməlidir. Bununla belə, **performans auditorlarından** bir qayda olaraq maliyyə hesabatları üzrə, həmçinin audit olunan təşkilatın qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinə nail olması üzrə rəylə müqayisə oluna biləcək ümumi rəy vermələri gözlənilir. Bu səbəbdən də ISSAI-nin çərçivəsi bunu tələb etmir.

- 22) Performans auditini təmin etdiyi əminlik səviyyəsi şəffaf şəkildə bildirilməlidir. Nail olunmuş qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik dərəcəsi performans auditini hesabatında müxtəlif üsullarla bildirilə bilər:
- audit məqsədi, audit predmeti, əldə edilən sübutlar və aşkar olunan uyğunsuzluqlar belə bir nəticəyə gəlməyə imkan verdiyi hallarda qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik aspektləri üzrə ümumi fikir bildirməklə; yaxud
 - audit məqsədi, verilən suallar, əldə edilən sübutlar, istifadə olunan meyarlar, əldə edilən nəticələr və xüsusi qənaətlər daxil olmaqla bir sıra məqamlara dair xüsusi məlumat verməklə.

- 23) Audit hesabatları yalnız yetərli müvafiq sübutla əsaslandırılan nəticələri ehtiva etməlidir. İstifadəçilərə yetərli məlumat vermək üçün balanslaşdırılmış hesabat tərtib edilərkən, nəticələr çıxarılanda və

tövsiyələr ifadə edilərkən qəbul edilən qərarlar həmişə diqqətlə işlənilib hazırlanmalıdır. Performans auditorları əldə etdikləri nəticələr qənaətlər toplusuna – müvafiq hallarda – yeganə ümumi qənaətə necə aparıb çıxardığını xüsusilə təsvir etməlidir. Bu, səbəblər göstərməklə hansı meyarların hazırlandığını və istifadə edildiyini izah etmək və balanslaşdırılmış hesabatın təqdim edilməsini nəzərdən keçirmək üçün bütün uyğun baxışların diqqətə alındığını bildirmək mənasına gəlir. Hesabatvermə üzrə prinsiplər bu proses üçün əlavə tövsiyələr verir.

5

PERFORMANS AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİ

ÜMUMİ PRİNSİPLƏR

- 24) Aşağıda qeyd edilən ümumi prinsiplər audit zamanı uyğun olan performans auditin aspektləri üzrə tövsiyələri təmin edir.

Bu prinsiplərin tətbiq olunduğu bəzi sahələr ISSAI 100 ilə əhatə olunmur. Bunlar audit mövzularının seçilməsi, audit məqsədlərinin müəyyən edilməsi və audit yanaşması və meyarların təyin edilməsidir.

Audit riski, məlumatvermə, bacarıqlar, peşəkar mühakimə, keyfiyyətə nəzarət, əhəmiyyətlik və sənədləşdirilmə kimi digər sahələrdə ümumi prinsiplər ISSAI 100-ün prinsipləri əsasında tərtib olunmuşdur və onların xüsusi olaraq performans auditində necə tətbiq edildiyini izah edir.

Yekun olaraq, etika və müstəqillik kimi bəzi sahələr hal-hazırda ISSAI 100, INTOSAI-nin əsas prinsipləri (INTOSAI-P 10-99) və AAQ-ların daxili tələbləri (ISSAI 130-199) ilə tənzimlənir.

»» **AUDİT MƏQSƏDİ**

- 25) **Auditorlar qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsipləri ilə əlaqəli audit məqsədlərini aydın şəkildə müəyyən etməlidir.**

Audit məqsədi audit tapşırığının yanaşmasını və təşkilini müəyyən edir. Bu sadəcə vəziyyətin təsviri ola bilər. Bununla belə, normativ audit məqsədlərinin (faktlar tələb olunduğu kimidirmi?) və analitik audit məqsədlərinin (nə üçün faktlar tələb olunduğu kimi deyil?) daha çox fayda gətirəcəyi ehtimal oluna bilər. Bütün hallarda auditorlar auditin nəyə aid olduğunu, hansı təşkilatlar və orqanların cəlb olunduğunu və yekunda

veriləcək tövsiyələrin kimlər üçün uyğun ola biləcəyini nəzərə almalıdır. Dəqiq müəyyən edilmiş audit məqsədləri ayrıca bir subyektə və ya dövlət müqavilələrinin, sistemlərinin, əməliyyatlarının, proqramlarının, fəaliyyətlərinin və ya təşkilatlar qrupuna aiddir.

Çox sayda audit məqsədləri daha dəqiq alt-suallara bölünə ümumi audit sualı kimi təqdim oluna bilər və bu suallarda öz növbəsində **bilər**. Onlar tematik cəhətdən əlaqəli olmalı, bir-birini tamamlamalı, üst-üstə düşməməli və ümumi audit sualına cavab verilməsində toplu halda bezdirici olmamalıdır. Suallarda istifadə olunmuş bütün terminlər aydın ifadə olunmalıdır. Audit suallarının ifadə olunması təkrarlanan prosesdir ki, burada suallar təkrarən ifadə olunur və incələnir, bu zaman mövzu, habelə həyata keçirilmə mümkünlüyü ilə bağlı məlum uyğun məlumatlar nəzərə alınır.

Yeganə məqsəd və ya ümumi audit sualını müəyyən etmək əvəzinə auditorlar həmişə alt-suallara bölünmə zərurəti olmaya bilən bir neçə audit məqsədi hazırlamağı seçə bilər.

»» **AUDİT YANAŞMASI**

- 26) Auditorlar auditin məqsədəuyğun təşkili üçün nəticə, problem və ya sistem yönümlü yanaşma, yaxud onların kombinasiyasını seçməlidirlər.

Ümumi audit yanaşması auditin mərkəzi elementidir. O, aparılacaq yoxlamanın mahiyyətini müəyyən edir. Audit yanaşması, həmçinin zəruri biliyi, məlumatları və verilənləri, habelə onları əldə etmək və təhlil etmək üçün tələb olunan audit prosedurlarını müəyyən edir.

Perfomans auditi, ümumilikdə aşağıdakı üç yanaşmadan birini rəhbər tutur:

- sistem yönümlü yanaşma, hansı ki, idarəetmə sistemlərinin (yəni, maliyyə idarəetmə sistemlərinin) düzgün işləməsini yoxlayır;
- nəticə yönümlü yanaşma, hansı ki, nəticə və ya yekun nəticə məqsədlərinə nəzərdə tutulmuş şəkildə nail olunub-olunmadığını, yaxud proqram və ya xidmətlərin nəzərdə tutulduğu kimi fəaliyyət göstərüb-göstərmədiyini qiymətləndirir;
- problem yönümlü yanaşma, hansı ki, ayrı-ayrı problemlərin və meyarlardan kənarlaşmaların səbəblərini araşdırır, yoxlayır və təhlil edir.

Hər üç yanaşma yuxarıdan aşağıya və ya aşağıdan yuxarıya perspektivi ilə tətbiq oluna bilər. Yuxarıdan aşağıya prinsipi ilə aparılan audit əsasən qanunverici orqanın və mərkəzi hakimiyyətin tələblərinə, niyyətlərinə, məqsədlərinə və gözləntilərinə köklənir. Aşağıdan yuxarıya prinsipi ilə aparılan audit isə insanlar və cəmiyyət üçün əhəmiyyətli olan problemləri diqqət mərkəzində saxlayır.

»» **MEYARLAR**

27) Auditorlar audit suallarına uyğun gələn və qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsipləri ilə əlaqəli olan müvafiq meyarlar müəyyən etməlidirlər.

Meyarlar audit predmetini qiymətləndirmək üçün istifadə olunan müqayisə bazasıdır. Performans audit meyarları əsaslı və auditə məxsus performans standartları olmaqla əməliyyatların qənaətliliyinin, səmərəliyinin və effektivliyinin müqayisəli şəkildə qiymətləndirilməsinə və dəyərləndirilməsinə imkan verir.

Meyarlar sübutların qiymətləndirilməsi, audit nəticələrinin hazırlanması və audit məqsədləri üzrə qənaətlərin əldə edilməsi üçün əsas təmin edir. Onlar, həmçinin audit qrupu daxilində və AAQ rəhbərliyi ilə müzakirələrdə, habelə audit olunan təşkilatlarla əlaqələrdə vacib element təşkil edir.

Meyarlar keyfiyyət və ya kəmiyyət əsaslı ola bilər və audit olunan təşkilatın hansı meyarlar üzrə qiymətləndiriləcəyini müəyyən etməlidir. Meyarlar qanunlara, normativ hüquqi aktlara və ya məqsədlərə uyğun olan tələblərə, əsaslandırılmış prinsiplərə, elmi biliklərə və qabaqcıl təcrübəyə uyğun olan gözləntilərə və ya mövcud imkanlara (şərtlərin daha yaxşı olduğunu nəzərdə tutaraq) yönələrək ümumi və ya xüsusi ola bilər.

Meyarları müəyyən etmək üçün performansın qiymətləndirilməsi çərçivələri daxil olmaqla müxtəlif mənbələr istifadə oluna bilər. Meyarlar hansı mənbələrin istifadə olunması baxımından şəffaf, həmçinin istifadəçilər üçün uyğun və anlaşılmalı, audit predmeti və audit məqsədləri baxımından tam, mötəbər və qərəzsiz olmalıdır.

Meyarlar audit olunan təşkilatlarla müzakirə olunmalıdır, lakin yekun nəticədə münasib meyarların seçilməsi auditorun məsuliyyətidir. Planlaşdırma mərhələsində meyarların müəyyən edilməsi və bildirilməsi onların mötəbərliyini və yekdilliklə qəbul edilmə dərəcəsi artırıla bilər, bununla belə, mürəkkəb məsələləri əhatə olunan zaman meyarları qabaqcadan müəyyən etmək heç də həmişə mümkün olmur; əvəzində onlar audit zamanı müəyyən olunur.

Bəzi audit növlərində birmənalı qanunverici meyarların olmasına baxmayaraq, bir qayda olaraq bu meyarlar performans auditində tətbiq olunmur. Audit məqsədləri, sualı və yanaşması münasib meyarların uyğunluğunu və növünü müəyyən edir, habelə performans auditinin nəticələri və qənaətlərinə istifadəçi əminliyini böyük həcmdə həmin meyarlardan asılı olur.

Problem yönümlü performans auditində başlanğıc nöqtə tələb olundandan və ya mümkün olanlardan məlum və ya şübhə edilən kənarlaşmadır. Buna görə də əsas məqsəd sadəcə problemi yoxlamaq (meyarlardan və onun nəticələrindən kənarlaşma) deyil, həmçinin səbəbləri müəyyən etməkdir. Bu işə planlaşdırma mərhələsi ərzində səbəblərin necə araşdırılacağı və yoxlanacağı haqqında qərar vermək baxımından vacibdir. Nəticələr və

tövsiyələr, hətta onların həmişə normativ meyarlara köklənmiş olmasına baxmayaraq, əsasən səbəblərin təhlili və təsdiqlənməsi prosesi üzərində qurulmuşdur.

»» AUDİT RİSKİ

- 28) **Auditorlar istifadəçilərə balanslaşdırılmayan məlumat və ya fayda gətirə bilməyən yanlış və natamam nəticələrin əldə edilməsi riski olan audit riskini fəal surətdə idarə etməlidirlər.**

Perfomans auditində bir çox mövzular mürəkkəb və siyasi cəhətdən həssas olur. Belə mövzulardan sadəcə yayınmaqla qeyri-dəqiqlik və ya natamamlıq riskini azaltmaq olar, bu həmçinin fayda gətirmə mümkünlüyünü də məhdudlaşdıra bilər.

Auditin fayda gətirə bilməmə riski yeni məlumat və ya perspektivlər təmin edə bilməmə riskindən tutmuş vacib amillərə etinasız yanaşma və nəticə etibarilə audit hesabatının istifadəçilərinə daha yaxşı perfomans üçün real töhfə verə biləcək bilik və ya tövsiyələr təmin edilməsinin mümkünsüz olma hallarına qədər dəyişir.

Riskə kifayət qədər geniş və dərin təhlil aparmaq səriştəsinə malik olmama, keyfiyyətli məlumatlara çıxış imkanlarının olmaması, qeyri-dəqiq məlumatların əldə edilməsi (məsələn, fırıldaqçılıq və ya qanunsuz əməllər səbəbindən), bütün audit nəticələrinin proqnoz edə bilməməsi və ən uyğun sübutların toplanmasında və ya işlənməsində uğursuzluq kimi vacib aspektlər daxildir.

Auditorlar buna görə də riskləri fəal idarə etməlidirlər. Audit riski ilə işləmə perfomans auditinin bütöv prosesinə və metodologiyasında daxil edilməlidir. Auditin planlaşdırılmasına dair sənədlərdə nəzərdə tutulan işin mümkün və ya məlum riskləri qeyd edilməli və bu risklərlə necə rəftar olunacağı göstərməlidir.

»» MƏLUMATVERMƏ

- 29) Auditorlar audit zamanı audit olunan təşkilatlarla və müvafiq maraqlı tərəflərlə səmərəli və lazımi məlumatvermə mexanizmi yaratmalıdır və hər bir audit üçün məlumatvermənin məzmununu, prosesini və qəbul edicilərini müəyyən etməlidir.

Perfomans auditində audit olunan təşkilatlarla və maraqlı tərəflərlə məlumatvermənin planlaşdırılmasının xüsusi əhəmiyyətə malik olmasının bir neçə səbəbləri vardır.

- Perfomans auditini bir qayda olaraq eyni audit olunan təşkilatlarda müntəzəm (məsələn, illik) əsasda aparılmadığına görə məlumatvermə kanalları artıq mövcud olmaya bilər. Qanunverici və hökumət orqanları

ilə əlaqələrin ola bilməsinə baxmayaraq, digər qruplarla (məsələn, elmi və biznes cəmiyyətləri və ya vətəndaş cəmiyyəti təşkilatları) daha əvvəl əməkdaşlıq edilməyə bilər.

- Çox vaxt qabaqcadan müəyyən edilmiş meyarların (məsələn, maliyyə hesabatlılığı çərçivəsi) olmamasına rast gəlinir və buna görə də audit olunan təşkilatla intensiv fikir mübadiləsi vacibdir.
- Balanslaşdırılmış hesabatlara ehtiyac müxtəlif maraqlı tərəflərin fikirlərinin dərinədən başa düşülməsi üçün fəal səylər tələb edilir.

Auditorlar cavabdeh tərəfləri və digər əsas maraqlı tərəfləri müəyyən etməli və səmərəli ikitərəfli məlumatvermə mexanizminin qurulmasında təşəbbüsünü öz üzərlərinə götürməlidirlər. Yaxşı məlumatvermə ilə auditorlar informasiya mənbələrinə, habelə audit olunan təşkilatla bağlı məlumatlara və rəylərə çıxışı yaxşılaşdırmağa bilərlər. Maraqlı tərəflərə performans auditinin məqsədini izah etmək üçün məlumatlandırma kanallarından istifadə edilməsi həmçinin audit tövsiyələrinin icra ediləcəyi ehtimalını artırır. Auditorlar bu səbəbdən bütün uyğun maraqlı tərəflərlə yaxşı peşəkar münasibətləri saxlamağa çalışmalı, məxfilik tələblərinin icazə verdiyi dərəcədə məlumatların sərbəst və səmimi axınını təşviq etməli, habelə hər bir maraqlı tərəfin vəzifəsi və məsuliyyətlərinə görə qarşılıqlı hörmət və anlayış mühitində müzakirələr aparmalıdır. Bununla belə, maraqlı tərəflərlə məlumatvermənin AAQ-ın müstəqilliyi və qərəzsizliyinə xələl gətirməməsinə xüsusi diqqət verilməlidir.

Auditorlar audit olunan təşkilatları audit məqsədi, audit sualları və audit predmeti daxil olmaqla auditin əsas aspektləri barədə xəbərdar etməlidir. Bildiriş bir qayda olaraq yazılı məktub-saziş və audit ərzində mütəmadi məlumatvermə formasında təşkil olunur. Auditorlar müxtəlif audit nəticələri, dəlillər və proqnozlar qiymətləndirilərkən audit olunan təşkilatlarla məlumatlandırmanı konstruktiv qarşılıqlı əlaqə vasitəsilə audit zamanı saxlamalıdır.

AAQ audit hesabatını dərc etməzdən əvvəl audit olunan təşkilatlara audit nəticələri, qənaətləri və tövsiyələri haqqında izahat vermək imkanı verilməlidir. İstənilən fikir ayrılıqları təhlil olunmalı və faktiki səhvlər düzəldilməlidir. Audit hesabatının layihəsinə edilən dəyişikliklər, yaxud da dəyişikliklər edilməməsinin səbəblərinin sənədləşdirilməsi üçün cavab olaraq verilən izahların yoxlanması işçi sənədlərdə qeydə alınmalıdır.

Auditin sonunda dərc olunmuş audit hesabatlarının keyfiyyətinə dair maraqlı tərəflərin münasibəti də əldə oluna bilər. Audit olunan təşkilatların auditin keyfiyyətinə dair fikirləri də öyrənilə bilər.

»» BACARIQLAR

- 30) Kollektiv olaraq audit qrupu auditini keçirmək üçün zəruri peşəkar sərəştəyə malik olmalıdır. Bura auditin keçirilməsi, tədqiqatın təşkili, sosial elmlərlə bağlı metodlar, tədqiqat və ya qiymətləndirmə**

texnikaları haqqında dərin biliklər, habelə analitik, yazı və ünsiyyət bacarıqları kimi fərdi keyfiyyətlər daxildir.

Perfomans auditində qiymətləndirmə texnikaları və sosial elmlərə əsaslanan metodlar haqqında biliklər kimi xüsusi bacarıqlar, habelə danışmaq və yazı bacarıqları, analitik qabiliyyət, yaradıcılıq və qavrama kimi fərdi bacarıqlar tələb olunur. Auditorlar hökumət təşkilatları, proqramlar və funksiyalar haqqında dərin biliyə malik olmalıdır. Bu audit üçün düzgün sahələrin seçilməsini və auditorların hökumət proqramlarının və fəaliyyətlərinin effektiv təhlil edə biləcəklərini təmin edəcəkdir.

Zəruri bacarıqları əldə etmənin xüsusi yolları da ola bilər. Hər bir perfomans auditini üçün auditorlar audit predmeti olan hökumət tədbirlərini, habelə uyğun gizli səbəblərin və mümkün təsirlərin tam anlayışına malik olmalıdır. Bu bilik xüsusi olaraq audit tapşırığı üçün müntəzəm olaraq əldə edilməli və ya təkmilləşdirilməlidir. Perfomans auditini çox vaxt auditin tərkib hissəsi kimi öyrənmə prosesini və metodologiyanın hazırlanmasını ehtiva edir. Buna görə də auditorlar üçün istehsalatdan ayrılmadan öyrənmə və təlim imkanları mövcud olmalıdır, auditorlar isə davamlı ixtisasartırma boyunca özlərinin peşəkar bacarıqlarını qoruyub saxlamalıdır. Öyrənməyə açıq münasibət və həvəsləndirici idarəetmə mədəniyyətinin mövcudluğu auditorların fərdi peşəkar bacarıqlarının gücləndirilməsi üçün vacib şərtlərdir.

İxtisaslaşmış sahələrdə audit qrupunun biliyini tamamlamaq üçün kənar ekspertlərdən istifadə oluna bilər. Auditorlar kənar təcrübənin ehtiyac olub-olmamasını və əgər olarsa hansı sahələrdə ehtiyac olacağını qiymətləndirməli və bunun üçün zəruri tədbirlər görməlidirlər.

»» PEŞƏKAR MÜHAKİMƏ VƏ İNAMSIZLIQ

31) Auditorlar peşəkar inamsızlıq nümayiş etdirməli, lakin eyni zamanda dərrakəli və innovasiya tətbiq etməyə istəkli olmalıdır.

Auditorların peşəkar inamsızlıq tətbiq etməsi və təmin olunmuş məlumatlardan obyektiv məsafə saxlamaqla tənqidi yanaşma qəbul etməsi vacib əhəmiyyət kəsb edir. Auditorlardan öz fərdi seçimlərini və digərlərinin seçimlərini bir kənara qoyaraq məqsədəuyğun qiymətləndirmə aparmaları gözlənilir.

Eyni zamanda onlar baxışlara və dəlillərə açıq və anlayışlı olmalıdırlar. Bu mühakimə səhvlərinə və ya şüuri təhriflərə yol verməmək üçün zəruridir. Hörmətlə yanaşma, çeviklik, hər şeyi öyrənmək arzusu və innovasiya tətbiq etmək istəyi eyni dərəcədə vacibdir. İnnovasiya audit prosesinin özünə tətbiq olunur, lakin eyni zamanda audit olunan proseslərə və fəaliyyətlərə də şamil olunur.

Auditorlardan məsələlərə müxtəlif perspektivlərdən baxmaları, habelə fərqli baxış və dəlillərə açıq və obyektiv münasibət saxlamaları gözlənilir. Əgər

onlar açıq və anlayışlı olmazlarsa, vacib dəlilləri və ya həlledici əhəmiyyətə malik sübutları gözdən buraxa bilərlər. Auditorların yeni bilikləri inkişaf etdirmək üçün işləmələrini nəzərə alaraq onlar məlumatların toplanması, şərh edilməsi və təhlili zamanı ortaya qoyduqları səylərində yaradıcı, düşünüən, çevik, hazırcavab və praktik olmalıdırlar.

Audit zamanı mövzu seçimi və auditin planlaşdırılmasından, auditin aparılmasından tutmuş hesabatverməyə qədər peşəkar davranışın yüksək standartı daima qorunub saxlanmalıdır. Auditorların sistemli, lazımı qayğı və obyektivliklə, habelə müvafiq nəzarət altında işləmələri vacibdir

»» KEYFIYYƏTƏ NƏZARƏT

32) Auditorlar keyfiyyətə zəmanət vermək üçün prosedurlar tətbiq edərək müvafiq tələblərə cavab verildiyini təmin etməli, eyni zamanda fayda gətirən və audit suallarına cavab verən müvafiq, balanslaşdırılmış və ədalətli hesabatları xüsusi vurğulamalıdır.

ISSAI 140 – “AAQ-lar üçün keyfiyyətə nəzarət” standartında bütün audit növlərini əhatə etmək üçün təşkilat daxilində yaradılmış keyfiyyətə nəzarət sistemi üzrə ümumi prinsiplər və tətbiqi material təqdim edilir. Performans auditində aşağıdakı xüsusi məsələlərə baxılmalıdır:

- Performans auditini elə bir prosesdir ki, burada audit qrupu böyük həcmdə auditə məxsus məlumatlar toplayır və əlaqəli məsələlərə aid peşəkar mühakimənin və fəaliyyət sərbəstliyinin yüksək səviyyəsini tətbiq edir. Bu keyfiyyətə nəzarətdə nəzərə alınmalıdır. Qarşılıqlı etibar və məsuliyyətlik aşılamanı işçi mühitinin yaradılmasına və audit qruplarına dəstək təmin edilməsinə ehtiyac keyfiyyətin idarə edilməsinin tərkib hissəsi kimi nəzərə alınmalıdır. Bu əlaqəli və idarə edilməsi asan keyfiyyətə nəzarət prosedurlarının tətbiqini əhatə edərək, həmçinin auditorların keyfiyyətə nəzarətdən alınan rəy və fikirlərə açıq olmasını təmin edə bilər. Nəzarətçilər və audit qrupunun rəyləri arasında ziddiyyət olduğu halda, audit qrupunun mövqeyinə yetərli diqqət verilməsi və AAQ-ın siyasətinin ardıcılığının təmin edilməsi üçün müvafiq addımlar atılmalıdır.
- Performans auditində hesabat, hətta sübut əsaslı, yaxşı sənədləşdirilmiş və dəqiq olsa belə, balanslaşdırılmış və qərəzsiz yanaşma təmin edə bilmirsə, natamam fikirlər daxil edirsə, yaxud da audit suallarını qeyri-qənaətbəxş şəkildə əks etdirirsə, hələ də qeyri-müvafiq və ya yetərsiz sayıla bilər. Buna görə bu mülahizələr keyfiyyəti qorumaq üçün tədbirlərin vacib hissəsi olmalıdır.
- Audit məqsədlərinin müxtəlif audit tapşırıqlarında xeyli fərqləndiyinə görə audit tapşırığının xüsusi kontekstində yüksək keyfiyyətli hesabatın nədən ibarət olduğunu dəqiq müəyyən etmək vacibdir. Buna görə də ümumi keyfiyyətə nəzarət tədbirləri auditə məxsus tədbirlərlə tamamlanmalıdır.

Keçirilən bir audit səviyyəsində heç bir keyfiyyətə nəzarət proseduru yüksək keyfiyyətli performans auditini hesabatlarına zəmanət verə bilməz. Auditorların səriştəli və məqsədyönlü olması və daima bu cür qalması eyni dərəcədə vacibdir. Buna görə də nəzarət mexanizmləri istehsalatdan ayrılmadan təlim və audit qrupu üçün tövsiyələr kimi dəstək vasitələri ilə tamamlanmalıdır.

»» ƏHƏMIYYƏTLİLİK

- 33) Auditorlar əhəmiyyətliyi audit prosesinin bütün mərhələlərində nəzərə almalıdır. Mümkün qədər çox fayda gətirmək məqsədilə diqqət audit predmetinin tək-cə maliyyə yox, eyni zamanda sosial və siyasi aspektlərinə də verilməlidir.

Əhəmiyyətlik, nəzərdən keçirilən prinsiplər kontekstində audit predmetinin nisbi vacibliyi kimi başa düşülə bilər. Audit mövzusunun əhəmiyyətliyi öz təsirlərinin həcmi nəzərə almalıdır. Əhəmiyyətlik fəaliyyətin nisbətən az əhəmiyyətli olub-olmamasından və aidiyyəti sahədəki çatışmazlıqların audit olunan təşkilat daxilində digər fəaliyyətlərə təsir edib-etməyəcəyindən asılıdır. Mövzunun xüsusi əhəmiyyət kəsb etdiyi hesab olunduğu hallarda və təkmilləşdirmələrin əhəmiyyətli təsire malik ola biləcəyi zaman məsələ əhəmiyyətli hesab olunur. Həmçinin, fəaliyyət, tətbiq edilən praktika çərçivəsində olduğu və zəif performansın təsirinin kiçik bir sahə ilə məhdudlaşdığı və ya başqa cürə minimal olduğu zaman daha az əhəmiyyətli olur.

Performans auditində pul dəyərində ifadə olunmuş əhəmiyyətlik başlıca narahatlıq obyektinə ola bilər, lakin olmamalıdır. Əhəmiyyətliliyin müəyyən edilməsində auditor, həmçinin sosial və ya siyasi baxımdan nələrin əhəmiyyətli olmasına diqqət yetirməli və bunların vaxt keçdikcə dəyişdiyini və müvafiq istifadəçilərin və cavabdeh tərəflərin mövqeyindən asılı olduğunu unutmamalıdır.

Performans auditini audit predmetinin çox fərqlənə biləcəyini və meyarların çox vaxt qanunvericiliklə müəyyən edilmədiyini nəzərə alaraq belə bir mövqə auditdən asılı olaraq fərqlənə bilər. Bunun qiymətləndirilməsi auditor tərəfindən ehtiyatlı mühakimə tələb edir.

Əhəmiyyətlik performans auditinin mövzuların seçilməsi, meyarların müəyyən edilməsi, sübutların qiymətləndirilməsi, habelə qeyri-müvafiq və ya az təsirli audit nəticələrinin və ya hesabatlarının hazırlanması risklərinin sənədləşdirilməsi və idarə olunması kimi aspektlərinə toxunur.

»» SƏNƏDLƏŞDİRİLMƏ

- 34) Auditorlar auditini onun xüsusi vəziyyətlərinə uyğun sənədləşdirməlidir. Məlumatlar kifayət qədər tam və təfərrüatlı olmalıdır ki, auditlə keçmişdə

əlaqəsi olmayan təcrübəli bir auditor auditin audit nəticələrini, qənaətlərini və tövsiyələri əldə etmək üçün görüldüyü işləri sonradan müəyyən edə bilsin.

Bütün audit növlərində olduğu kimi, performans üzrə auditorlar hər bir auditin hazırlığını, prosedurlarını və nəticələrini sənədlərdə müvafiq şəkildə qeydə almalıdır. Bununla belə, sənədləşdirilmənin məqsədi və konteksti performans auditində bir qədər spesifikdir.

- Çox vaxt auditor audit mövzusunə dair AAQ-da əldə edilməsi mümkün olmayan ixtisaslı bilik əldə etməli olur. Audit metodologiyasının və meyarlarının tək bir audit tapşırığı üçün xüsusi olaraq hazırlanmış olduğunu nəzərə alaraq auditor öz dəlillərinin şəffaflığını təmin etmək üçün xüsusi məsuliyyət daşıyır.
- Performans auditində nəticələri və tövsiyələri ehtiva edən hesabatda qəbul edilmiş çərçivə, proqnozu və analitik struktur, habelə qənaətlərə gəlmək üçün tətbiq edilmiş proses təsvir edilir. Müəyyən mənada hesabat auditin digər növlərində ümumi standartlar və ya audit sənədləşməsi ilə təmin olunan funksiyaları yerinə yetirir.
- Sənədləşdirilmə təkcə faktların dəqiqliyini təsdiq etməməli, eyni zamanda hesabatın audit olunan sualın və ya audit predmetinin balanslaşdırılmış, ədalətli və tam yoxlanılmasını əks etdirməsini təmin etməlidir. Beləliklə, məsələn, sənədləşdirilmə üçün hesabatda düzgünlüyü qəbul edilməyən dəlillərə istinad daxil etmək, yaxud da hesabatda müxtəlif baxışların necə əks olunduğunun təsvir edilməsi zəruri ola bilər.
- Beləliklə, performans auditini üzrə audit hesabatının məqsədi çox vaxt rəsmi əminlik bəyannaməsini ifadə etməkdənsə yeni xüsusi biliklər təmin etməklə müvafiq istifadəçiləri inandırmaqdır. Audit məqsədləri zəruri sübutun mahiyyətini müəyyən etdiyi kimi onlar da eyni qaydada sənədləşdirilmənin mahiyyətini müəyyən edir.
- Müvafiq sənədləşdirilmənin aparılması təkcə keyfiyyətin qorunmasının (məsələn, həvalə edilən işin qənaətbəxş icra olunmasını və audit məqsədlərinə nail olunmasını təmin etməyə kömək etməklə) bir hissəsi deyil, eyni zamanda AAQ-ın və fərdi auditorların peşəkar inkişafının tərkib hissəsidir, çünki, o, gələcəkdə oxşar audit üçün yaxşı təcrübə formalaşdırmağa bilər.

AUDİT PROSESİ İLƏ ƏLAQƏLİ PRİNSİPLƏR

35) Performans auditini aşağıdakı əsas mərhələlərdən ibarətdir:

- Planlaşdırma, yəni mövzuların seçilməsi, ilkin araşdırma və auditin təşkili;
- Keçirmə, yəni verilənlərin və məlumatların toplanması və təhlili;
- Hesabatvermə, yəni auditin yekun nəticəsinin təqdim olunması: audit suallarının cavabları, nəticələr və qənaətlər, habelə istifadəçilərə verilən tövsiyələr;
- Təvsiyələrin icrasının izlənməsi, yəni nəticələrə və tövsiyələrə cavab olaraq görülən tədbirlərin əsas problemləri və/və ya zəiflikləri həll edib- etmədiyinin müəyyən edilməsi.

Bu addımlar təkrarlanan ola bilər. Məsələn, prosesin mərhələsindən gələn yeni fikirlər audit planına dəyişiklikləri zəruri edə bilər və auditin keçirilmə mərhələsi ərzində hesabatvermənin vacib elementlərinin (məs., nəticələrin tərtibi) ümumi cizgiləri çəkilə və ya hətta tamamlana bilər.

PLANLAŞDIRMA

»» MÖVZULARIN SEÇİLMƏSİ

- 36) Auditorlar potensial mövzuları təhlil etməklə, habelə riskləri və problemləri müəyyən etmək üçün tədqiqat aparmaqla AAQ-ların strateji planlaşdırma prosesi zamanı audit mövzularını seçməlidirlər.**

Hansı auditin keçiriləcəyinin müəyyən edilməsi bir qayda olaraq AAQ-ın strateji planlaşdırma prosesinin bir hissəsini təşkil edir. Müvafiq halda, auditorlar özlərinin müvafiq ixtisaslaşdıqları sahələrdə bu prosesə töhfə verməlidir. Onlar əvvəlki auditdən əldə etdikləri bilikləri bölüşə bilər, digər tərəfdən strateji planlaşdırma prosesindən əldə edilən məlumatlar auditorların sonrakı işi üçün uyğun ola bilər.

Bu prosesdə auditorlar nəzərə almalıdırlar ki, audit mövzuları kifayət qədər əhəmiyyətli, audit oluna bilən və AAQ-ın mandatına uyğun olmalıdır. Mövzu seçmə prosesinin məqsədi audit imkanlarını (məs, insan resursları və peşəkar bacarıqlar) nəzərə almaqla bərabər auditin gözlənilən təsirini maksimum artırmaq olmalıdır.

Strateji planlaşdırma prosesini hazırlamaq üçün risk təhlili və ya problemlərin qiymətləndirilməsi kimi formal üsullar prosesi strukturlaşdırmağa kömək edə bilər, lakin birtərəfli qiymətləndirmələrdən yayınmaq üçün proses peşəkar mühakimə ilə tamamlanmalıdır.

»» AUDİTİN TƏŞKİLİ

37) Auditorlar auditi gənaətli, səmərəli, effektiv və vaxtında, habelə qabaqcıl idarəetmə prinsiplərinə uyğun keçirməklə yüksək keyfiyyətli audite töhfə verəcək şəkildə planlaşdırmalıdır.

Auditi planlaşdırarkən aşağıdakıları nəzərə almaq vacibdir:

- audit olunan təşkilatı başa düşmək üçün ümumi biliklər və məlumat tələb olunur ki, bununla problemlərin və risklərin, sübutların mümkün mənbələrinin, audit üçün nəzərdə tutulan sahənin audit oluna biləcəyi və əhəmiyyətliliyini qiymətləndirmək mümkün olsun;
- audit məqsədləri, sualları, meyarları, audit predmeti və metodologiyası (o cümlədən sübut toplamaq və audit təhlilini aparmaq üçün istifadə olunacaq üsullar);
- zəruri işlər, işçi heyətlə təminat və bacarıqlara dair tələblər (o cümlədən audit qrupunun müstəqilliyi, insan resursları və mümkün kənar ekspertlərin cəlb edilməsi), auditin hesablanmış dəyəri, auditin əsas mərhələlərinin müddətləri və yoxlama üçün əsas məqamlar.

Bu səbəbdən auditin lazımı şəkildə planlaşdırılmasını təmin etmək üçün auditorların audit predmeti haqqında yetərli bilik əldə etmələrinə ehtiyac vardır. Performans auditi bir qayda olaraq başlamazdan əvvəl audite aid, mahiyyəti üzrə və metodoloji biliklərin əldə edilməsini (ilkin tədqiqat) tələb edir.

Auditi planlaşdırarkən auditor yetərli müvafiq audit sübutlarının toplanması üçün istifadə olunacaq audit prosedurlarını tərtib etməlidir. Buna bir neçə mərhələdə nail olmaq olar: auditin ümumi təşkili üzrə qərar vermə (veriləcək sualları, məsələn, izahedici/təsviredici/qiymətləndirici), müşahidənin səviyyəsinin müəyyən edilməsi (yəni, prosesə və ya ayrı-ayrı işlərə baxma); metodologiya (məs., tam təhlil və ya seçmə); xüsusi məlumat toplama üsulları (məs., müsahibələr və ya fokus qrupları). Məlumat toplama metodları və seçmə üsulları ehtiyatla və dəqiqliklə seçilməlidir. Planlaşdırma mərhələsi, biliklərin toplanmasını hədəfləyən tədqiqat işini, müxtəlif audit prosedurlarının testdən keçirilməsi və zəruri məlumatların mövcudluğunun yoxlanılmasını da ehtiva etməlidir. Bu, ən münasib audit metodunun seçilməsini asanlaşdırır.

Ali rəhbərlik və əməliyyatlar üzrə rəhbərlik, habelə audit qrupu auditin təşkili və onun əhatə etdiyi sahələrdən tam məlumatlı olmalıdır. Auditin təşkili və

onun nəticələrinə dair qərarlar ehtiyatlar baxımından çox vaxt audit məqsədlərinə nail olmaq və audit suallarını həll etmək üçün bacarıqların, ehtiyatların və imkanların mövcud olmasını təmin edə biləcək AAQ-ın ali rəhbərliyinin müdaxiləsini tələb edir.

Planlaşdırma çevikliyə şərait yaratmalıdır ki, auditorlar audit zamanı əldə edilən xüsusi biliklərdən faydalana bilsinlər. Seçilmiş audit metodları audit məlumatlarının səmərəli və effektiv şəkildə toplanmasına maksimum imkan yaradan metodlar olmalıdır. Auditorlar qabaqcıl təcrübələri qəbul və tətbiq etməyi hədəfləyərkən məlumatların mövcudluğu kimi praktik aspektlər metodların seçimini məhdudlaşdırı bilər. Buna görə də bu münasibətdə çevik və pragmatik olmaq məsləhət görülür. Bu səbəbdən performans audit prosedurları həddən artıq standartlaşdırılmamalıdır. Göstərişlərə həddən artıq meylin olması performans auditində tələb olunan çevikliyi, peşəkar mühakiməni və yüksək səviyyəli təhlil bacarıqlarını məhdudlaşdırı bilər. Müəyyən hallarda, məsələn, auditin çoxlu müxtəlif bölgələrdə və ya sahələrdə məlumat toplanmasını tələb etdiyi, yaxud auditin böyük sayda auditorlar tərəfindən aparılması tələb olunduğu hallarda audit suallarının və prosedurlarının birmənalı ifadə olunduğu daha təfərrüatlı audit planına ehtiyac ola bilər.

Auditi planlaşdırarkən auditorlar fırıldaqçılıq riskini qiymətləndirməlidirlər. Əgər bu risk audit məqsədləri baxımından əhəmiyyətlidirsə, auditorlar müvafiq daxili nəzarət sistemləri haqqında anlayış əldə etməli və performans əngəl yaradan uyğunsuzluq əlamətlərinin olub-olmadığını yoxlamalıdır. Onlar, həmçinin aidiyyəti subyektlərin əvvəlki auditin və ya auditin məqsədlərinə uyğun olan digər yoxlamaların nəticəsi olaraq verilmiş tövsiyələrin yerinə yetirilməsi istiqamətində müvafiq tədbirlər görüb-görməməsini müəyyən etməlidir. Son olaraq auditorlar məsələn, düzgün və ya qabaqcıl təcrübələrlə bağlı lazımı bilikləri mənimsəmək məqsədilə elm adamları və ya bu sahədəki digər ekspertlər daxil olmaqla maraqlı tərəflərlə əlaqə qurmağa çalışmalıdır. Planlaşdırma mərhələsində ümumi məqsəd bilik əldə etməklə və müxtəlif strategiyaları nəzərdən keçirməklə auditi ən yaxşı şəkildə necə keçirmək barədə qərar verməkdir.

AUDİTİN KEÇİRİLMƏSİ

»» SÜBUT, AUDİTİN NƏTİCƏLƏRİ VƏ QƏNAƏTLƏR

- 38) Auditorlar audit məqsədlərinə və suallarına cavab olaraq nəticələr əldə etmək, qənaətlərə gəlmək və tövsiyələr vermək üçün yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməlidir.**

Bütün audit nəticələri və qənaətləri yetərli müvafiq sübutlarla əsaslandırılmalıdır. Bu kontekstə yerləşdirilməli və bütün münasib dəlillər, lehinə və əleyhinə olan amillər, habelə müxtəlif baxışlar nəzərə alınmalıdır.

Performans auditində qənaətlər əldə etmək üçün tələb olunan audit sübutlarının mahiyyəti audit predmeti, audit məqsədi və audit sualları ilə müəyyən olunur.

Auditor sübutları audit nəticələrini əldə edə bilmək nöqtəyi-nəzərindən çıxış edərək qiymətləndirməlidir. Audit nəticələri əsasında auditor qənaətə gəlmək üçün peşəkar mühakimə tətbiq etməlidir. Audit nəticələri və qənaətləri audit məqsədlərinə cavab olaraq təhlilinin nəticələridir. Onlar audit suallarının cavablarını təmin etməlidir.

Qənaətlər elmi metodlardan və ya seçmə üsullarından istifadə etməklə əldə edilmiş kəmiyyət sübutlarına əsaslanıla bilər. Qənaətlərin ifadə edilməsi audit suallarına cavab vermək məqsədilə böyük həcmdə mühakimə və şərh tələb edə bilər. Bunun səbəbi audit sübutunun qəti (“doğru/səhv”) deyil, daha çox inandırıcı (“...qənaətə gəlmək istiqamətində məqamlar”) xarakterə malik ola bilməsindədir. Dəqiqliyə olan ehtiyac nəyin ağlabatan, qənaətli və məqsədə uyğun olması ilə müqayisə edilərək ölçülməlidir. Ali rəhbərliyin cəlb olunması tövsiyə olunur.

Performans auditini qarşılıqlı əlaqə vasitəsilə tədricən inkişaf edən təhlil prosesləri silsiləsini ehtiva edir, eyni zamanda istifadə edilmiş sualların və metodların dərinədən və təfərrüatlı işlənilib hazırlanmasına imkan verir. Bu, əgər zəruri olarsa, əlavə məlumatlarla müqayisədə testdən keçirilə bilən fərziyyə qurmaq üçün müxtəlif mənbələrdən əldə edilən məlumatların birləşdirilməsini və müqayisə edilməsini, ilkin qənaətlərin əldə edilməsini və nəticələrin toplanmasını ehtiva edə bilər. Bütövlükdə bu proses audit suallarına verilən cavablarla yekunlaşan təhlil prosesinin vacib hissəsi kimi görünən audit hesabatının tərtib edilməsi ilə sıx əlaqəlidir. Auditorlar üçün məqsəd yönümlü olmaq və sisteməlik şəkildə, lazmi ehtiyatlılıq və obyektivliklə işləmək vacibdir.

HESABATVERMƏ

»» HESABATIN MƏZMUNU

- 39) Auditorlar müfəssəl, inandırıcı, vaxtı-vaxtlı, başa düşülən və balanslaşdırılmış audit hesabatlarını təmin etməyə səy göstərməlidirlər.**

Müfəssəl olmaq üçün hesabat audit məqsədini və audit suallarını əks etdirmək məqsədilə ehtiyac duyulan bütün məlumatları ehtiva etməklə bərabər audit predmeti, audit nəticələri və qənaətləri barədə anlayışı təmin etmək üçün kifayət qədər təfərrüatlı olmalıdır. İnandırıcı olmaq üçün hesabat məntiqi ardıcılıqla strukturlaşdırılmalı və audit məqsədi, meyarları, nəticələri, qənaətləri və tövsiyələri arasında aydın münasibətlər təqdim etməlidir. Bütün uyğun arqumentlərə baxılmalıdır.

Perfomans auditində auditorlar ehtiyatların əldə olunduğu və istifadə edildiyi qənaətilik və səmərəlilik, həmçinin məqsədlərə nail olunmanın səmərəliliyinə dair nəticələri barəsində hesabat verirlər. Hesabatlar əhatə dairəsinə və mahiyyətinə görə əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənə bilər, məsələn, ehtiyatların məntiqəuyğun şəkildə tətbiq edilib-edilmədiyinin qiymətləndirilməsini, siyasətlərin və proqramların təsiri haqqında şərh verilməsi və təkmilləşmələrlə nəticələnməsi nəzərdə tutulan dəyişikliklərin tövsiyə edilməsi.

Hesabat audit məqsədi, audit sualları və bu suallara verilən cavablar, audit predmeti, meyarlar, metodologiya, məlumat mənbələri, istifadə olunmuş məlumatlara hər hansı məhdudiyətlər və audit nəticələri haqqında məlumatları əhatə etməlidir. Hesabat audit suallarına aydın şəkildə cavab verməli və ya bunun nə üçün mümkün olmadığını izah etməlidir. Alternativ olaraq auditorlar audit suallarını əldə olunan sübutlara uyğunlaşdırmaq məqsədilə təkrar ifadə edə və bununla sualların cavablandırılma biləcəyi bir mövqeyə gəlib çıxma bilərlər. Audit nəticələri geniş kontekstdə təqdim edilməli, habelə audit məqsədi, audit sualları, nəticələr və qənaətlər arasında uzlaşma təmin edilməlidir. Hesabatda audit olunan təşkilatı həvəsləndirmək və ya düzəliş tədbirlərin görülməsi üçün istifadəçiyə məruzə etmək məqsədilə audit nəticələrində qeyd olunan problemlərin perfomansa niyə və necə əngəl yaratdığı izah edilməlidir. Hesabat, müvafiq yerlərdə fəaliyyəti yaxşılaşdırmaq üçün tövsiyələri əhatə etməlidir. Müvafiq hallarda hesabat perfomansın yaxşılaşdırılması üçün tövsiyələr ehtiva etməlidir.

Hesabat audit predmetinin yol verdiyi dərəcədə aydın və müxtəsər olmalı və tam aydın bir dildə ifadə olunmalıdır. Hesabat bütövlükdə konstruktiv olmalı, biliklərin daha keyfiyyətli olmasına töhfə verməli və istənilən zəruri təkmilləşmələri diqqətə çatdırılmalıdır.

»» TÖVSIYƏLƏR

- 40) Uyğun olduğu və AAQ-ın mandatı imkan verdiyi halda auditorlar audit ilə aşkar edilmiş zəifliklərin və ya problemlərin aradan qaldırılmasına əhəmiyyətli dərəcədə töhfə verə biləcək konstruktiv tövsiyələrin təmin edilməsinə çalışmalıdır.**

Tövsiyələr yaxşı əsaslandırılmış olmalı və fayda gətirməlidir. Onlar problemlərin və/və ya zəifliklərin səbəblərini əks etdirməlidir. Bununla belə, tövsiyələr hamıya məlum həqiqətləri ifadə etməməli, və ya sadəcə audit qənaətlərini sadalamamalı, eyni zamanda rəhbərliyin məsuliyyətlərinə müdaxilə etməməlidir. Hər bir tövsiyənin kimə və nəyə ünvanlandığı, hər hansı təşəbbüs üçün məsuliyyət daşıyan şəxs və tövsiyənin nə mənə ifadə etdiyi, yəni, onların perfomansı necə yaxşılaşdıracağı aydın olmalıdır. Tövsiyələr əməli olmalı və onları icra etmək üçün məsul və səriştəli olan subyektlərə ünvanlanmalıdır.

Tövsiyələr aydın olmalı, məntiqi və əsaslandırılmış üslubda təqdim edilməlidir. Onlar audit məqsədləri, nəticələri və qənaətləri ilə əlaqəli olmalıdır. Hesabatın bütövlükdə mətni ilə birlikdə tövsiyələr oxucunu inandırmalıdır ki, onlar dövlət əməliyyatlarını və proqramlarını əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdıracaq, məsələn, xərcləri aşağı salmaqla və idarəçiliyi sadələşdirməklə, xidmətlərin keyfiyyət və həcmi artırmaqla, yaxud cəmiyyət üçün səmərəni, təsiri və ya faydaları artırmaqla.

»» HESABATIN YAYILMASI

- 41) Auditorlar öz hesabatlarını AAQ-ın mandatına uyğun olaraq geniş ictimaiyyət üçün əlçatan etməyə çalışmalıdır.

Auditorlar yadda saxlamalıdır ki, audit hesabatlarının geniş ictimaiyyətə yayılması audit funksiyasına olan inamı artırabilir. Hesabatlar bu səbəbdən audit olunan təşkilatlar, icra və/və ya qanunverici orqanlar, müvafiq hallarda birbaşa və KİV vasitəsilə geniş ictimaiyyət və digər maraqlı tərəflər üçün əlçatan edilməlidir.

TÖVSIYƏLƏRİN İCRASININ İZLƏNMƏSİ

- 42) **Auditorlar, müvafiq hallarda, əvvəlki audit nəticələrinin və tövsiyələrin icrasını izləməlidir. İcranın izləmə nəticələri rəy vermək məqsədilə, əgər mümkündürsə, bütün müvafiq düzəliş tədbirlərin nəticələri və təsirləri ilə birlikdə qanunverici orqana məruzə edilməlidir.**

İzləmə audit olunan təşkilat və ya digər cavabdeh tərəfin performans auditinin nəticələri əsasında gördüyü düzəliş tədbirlərin auditorlar tərəfindən yoxlanılmasına şamil olunur. İzləmə auditin təsirini gücləndirməklə və gələcək auditin təkmilləşmələri üçün zəmin yaratmaqla auditin dəyərini artıran müstəqil bir fəaliyyətdir. O, həmçinin audit olunan təşkilatları və hesabatların digər istifadəçilərini audit hesabatlarına daha ciddi yanaşmağa həvəsləndirir və auditorları faydalı biliklər və performans göstəriciləri ilə təmin edir. İzləmə tövsiyələrin icrası ilə məhdudlaşmır, diqqəti audit olunan təşkilatın problemlərə lazımi münasibət nümayiş etdirib-etdirmədiyinə və məqsədəuyğun müddətdən sonra belə problemlərlə nəticələnən vəziyyəti düzəldib-düzəltmədiyinə yönəldir.

Audit hesabatındakı nəticələrin və tövsiyələrin icrasını izləyərkən auditor diqqətini hələ də aidyyəti olan nəticələrə və tövsiyələrə yönəltməli, qərəzsiz və müstəqil yanaşma nümayiş etdirməlidir.

İzləmə nəticələri ayrılıqda və ya konsolidə olunmuş hesabatda məruzə oluna bilər; hesabat öz növbəsində müxtəlif audit növlərinin təhlilini daxil edərək mümkün olduqca hesabat predmeti olan çox sayda sahələr üzrə ümumi meylləri və istiqamətləri işıqlandıra bilər. İzləmə, müəyyən bir

müddət ərzində və ya auditin müəyyən predmet sahəsində performansın əlavə etdiyi dəyərin daha yaxşı başa düşülməsinə kömək edə bilər.