

*Hacıyev Elvin Əliman oğlu,  
dissertant,  
Azərbaycan Universiteti,  
E-mail: elvin.hajiyev@au.edu.az  
© Hacıyev E.Ə., 2021*

UOT – 657.6-051

## DÖVLƏT İNVESTİSİYA LAYİHƏLƏRİNİN SƏMƏRƏLİLİK AUDİTİ

### X Ü L A S Ə

**Tədqiqatın məqsədi** – dövlət sektoru üçün beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi vasitəsilə dövlət investisiya layihələrinin performans (səmərəlilik) auditinin aparılmasının öyrənilməsidir.

**Tədqiqatın metodologiyası** – tədqiqat işində sistemli yanaşma, müqayisəli təhlil, məntiqi ümumləşdirmə metodlarından istifadə edilmişdir.

**Tədqiqatın tətbiqi əhəmiyyəti** – dövlət sektoru üçün beynəlxalq audit standartlarının tətbiqi ilə yanaşı, dövlət investisiya layihələrinin idarə olunması üzrə qabaqcıl təcrübəyə əsaslanan prosesin əhatə olunması məqalənin tətbiqi əhəmiyyətini göstərir.

**Tədqiqatın nəticələri** – dövlət investisiyalarının idarə olunması üzrə qabaqcıl təcrübə nəzərə alınmaqla və beynəlxalq audit standartları tətbiq olunmaqla dövlət investisiya layihələrinin performans auditinin daha effektiv və sistemli aparılması üzrə nəticələr əldə edilmişdir.

**Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi** – dövlət investisiya layihələrinin performans auditinin aparılması üzrə müxtəlif araşdırmalar aparılsa da, bu sahədə tədqiqatların azlıq təşkil etdiyini qeyd etmək olar. Məqalə layihələrin performans auditinin həyata keçirilməsi istiqamətində aparılan tədqiqatlara və müvafiq sahənin auditində iştirak edən auditorlara töhfə olacaqdır.

**Açar sözlər:** dövlət investisiya layihələri, ISSAI, dövlət sektoru audit, maliyyə audit, uyğunluq audit, performans audit, qənaətlilik, səmərəlilik, effektivlik.

### G İ R İ Ş

Yeni iqtisadi və sosial infrastrukturların yaradılması, mövcud olan infrastrukturların əsaslı təmiri, ictimai obyektlərə çıxış imkanlarının yaradılması baxımından dövlət investisiyaları vacib rola malikdir. Dövlət investisiyalarına ehtiyacın zəruriliyi ilə yanaşı müvafiq layihələrin ölkənin əsas makroiqtisadi göstəriciləri, ortamüddətli sosial-iqtisadi inkişaf konsepsiyası və dövlət proqramlarına uyğunluq təşkil etməlidir. Həmçinin, dövlət investisiya layihələrinin idarə olunması sisteminin effektivliyi və səmərəliliyi təmin edilməli, ayrılmış dövlət vəsaitləri qənaətlə istifadə olunmalı və müvafiq qanunvericilik tələbləri gözlənilməlidir. Buna baxmayaraq, bəzi hallarda dövlət investisiya layihələrinin idarə olunması zamanı bir sıra istiqamətlərdə (layihə seçimi və təsdiqi, satınalmaların keçirilməsi, layihənin icrası və tamamlanması, ayrılan vəsaitlərin istifadəsi, aktivlərin istismarı və saxlanması, layihələrin qiymətləndirilməsi) uğursuzluqla nəticələnən hallara rast gəlinir. Bu da öz növbəsində dövlət vəsaitlərinin səmərəli istifadə olunmaması ilə nəticələnə bilər.

Qeyd olunanlar, dövlət investisiya layihələrinin kənar dövlət auditinin aparılmasını

zəruri edir. Layihələrin auditi layihə üzrə nəzərdə tutulan hədəflərə nail olunması, qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinin gözlənilməsi, dövlət vəsaitlərinin və aktivlərinin təyinatı üzrə istifadə olunması, müvafiq hesabatlılıq və dürüstlük tələblərinə riayət olunması, habelə qanunverciliyə uyğunluğun təmin edilməsi istiqamətində əməliyyatları yaxşılaşdırmağa xidmət edən qərəzsiz və obyektiv qiymətləndirməni təmin edir.

“Dövlət sektoru auditinin əsas prinsipləri” (ISSAI 100) standartına əsasən audit üç əsas növə bölünür - maliyyə, performans və uyğunluq [1]. Dövlət sektoru üçün audit standartlarında (ISSAI-da) investisiya layihələrinin auditi kimi ayrıca audit növü təsbit edilməmişdir. Bununla yanaşı, müəyyən bir investisiya layihəsinin auditi zamanı hər 3 növ audit (birlikdə və ya ayrı-ayrı) tətbiq oluna bilər [2, s.7]:

– Maliyyə hesabatlarının auditinin bir hissəsi kimi layihəyə çəkilmiş xərclərin yoxlanılması (maliyyə auditi);

– Dövlət satınalmalarının həyata keçirilməsi zamanı müvafiq qanunvericilik aktlarına riayət olunmasının yoxlanılması (uyğunluq auditi);

– İnvestisiya layihəsinin və həyata keçirilmiş satınalmaların qənaətliliyi, səmərəliliyi və effektivliyinin qiymətləndirilməsi (performans auditi).

Əksər qabaqcıl təcrübədə layihələrin auditinin aparılması zamanı daha çox performans auditinə üstünlük verilir. Bu baxımdan, məqalədə maliyyə və uyğunluq auditinin elementləri nəzərə alınmaqla dövlət investisiya layihələrinin performans auditinin həyata keçirilməsi ilə bağlı əsas prosedurlara baxılmışdır.

Məqalənin ilk bölməsində performans auditinin aparılması üçün ümumi tələblər, 2-ci bölmədə auditin planlaşdırılması, 3-cü bölmədə auditin həyata keçirilməsi, növbəti bölmədə hesabatın tərtibatı, 5-ci bölmədə isə icranın izlənilməsi ilə bağlı məsələlər öz əksini tapmışdır.

### **1. Performans auditinə dair ümumi tələblərin gözlənilməsi**

ISSAI-lara əsasən, Ali Audit Qurumları (AAQ-lar) tərəfindən aparılan performans auditi, dövlət proqramlarının, öhdəliklərinin, əməliyyatlarının, sistemlərinin və ya təşkilatlarının qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinə uyğun olaraq fəaliyyət göstərməsinin və təkmilləşdirmə imkanlarının olub-olmamasının müstəqil, obyektiv və etibarlı yoxlanılmasıdır [1; 3; 4; 5]. Performans auditi qənaətliliyin, səmərəliliyin və effektivliyin yaxşılaşdırılmasına, eləcə də lazımı idarəetmə, hesabatlılıq və şəffaflığa töhfə vermək məqsədi daşıyır.

Auditor müstəqillik və etika üzrə əlaqəli ISSAI-lara əməl etməli, audit təsbitləri və nəticələrinin qərəzsiz olmasını təmin etməli, nəzərdə tutulmuş istifadəçiləri və cavabdeh tərəfləri aydın şəkildə müəyyən etməli, auditin predmetini müəyyən etməli, eləcə də meyarlar üzrə əminlik barədə şəffaf şəkildə məlumat verməlidir [3; 4].

Mövzu ilə əlaqəli olan, qənaətlilik, səmərəlilik, effektivlik prinsiplərinə aid olan, təfərrüatlı şəkildə açıqlanan, bir-birini tamamlayan, üst-üstə düşməyən, ümumi audit sualının müfəssəl olmasına xidmət edən, auditin təşkilinin məntiqi hazırlanmasına imkan verən auditin məqsədi müəyyən edilməlidir.

Auditor nəticə, problem və ya sistem yönümlü audit yanaşması seçməli, auditin məqsədinə və audit suallarına uyğun, eləcə də qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik prinsiplərinə müvafiq audit meyarlarını müəyyən etməli, auditin planlaşdırılması və ya aparılması çərçivəsində audit meyarlarını audit olunan subyekt ilə müzakirə etməlidir.

Yanlış və natamam audit təsbitlərinin, qənaətlərin və tövsiyələrin hazırlanması, birtərəfli məlumatların verilməsi kimi hallara yol verməmək üçün audit riskləri fəal şəkildə idarə edilməlidir.

AAQ-ın müstəqilliyinin və qərəzsizliyinin pozulmaması təmin edilməklə audit prosesi zamanı audit olunan subyekt və müvafiq maraqlı tərəflər ilə auditin əsas aspektləri, eləcə də tətbiq olunan standartlar barədə səmərəli və düzgün məlumatvermə planlaşdırılmalı və yerinə yetirilməlidir.

AAQ audit heyətinin audit keçirmək üçün lazımı peşəkar səriştəyə malik olmasını təmin etməli, auditin aparılması zamanı hər səviyyədə və audit mərhələsində onların işinə nəzarət edilməsini təmin etməlidir.

Auditor peşəkar mühakimə və inamsızlıq tətbiq etməli, fikirlərə və arqumentlərə açıq, obyektiv və müxtəlif nöqteyi-nəzərdən yanaşmalı, audit planlaşdırarkən fırıldaqçılıq riskini qiymətləndirməli və audit prosesi zamanı fırıldaqçılıq ehtimalına hazır olmalı, eləcə də yüksək peşəkar davranış nümayiş etdirməli və audit prosesi zamanı yenilik etməyə çalışmalıdır.

AAQ keyfiyyəti qorumaq üçün auditorun riayət edəcəyi bir sistem yaratmalı, habelə auditor tərəfindən uyğunlaşdırılmalı və dəyər əlavə edən və audit suallarına cavab verən müvafiq, balanslaşdırılmış və ədalətli audit hesabatlarına diqqət yetirməlidir.

Auditor, daha çox dəyər əlavə etmək məqsədilə audit prosesinin bütün mərhələlərində əhəmiyyətliyi, o cümlədən audit predmetinin maliyyə, sosial və siyasi aspektlərini nəzərə almalı, audit kifayət qədər tam və təfərrüatlı şəkildə sənədləşdirməlidir.

## **2.Auditin planlaşdırılması**

### **Mövzunun seçilməsi**

Planlaşdırma zamanı audit riskləri və problemləri müəyyən edilməli, auditin gözlənilən təsirini mümkün qədər artırmaq məqsədi ilə potensial mövzular təhlil edilərək audit mövzuları seçilməlidir. Bu zaman, əhəmiyyət kəsb edən və audit oluna bilən, habelə AAQ-ların mandatına uyğun olan audit mövzuları seçilməlidir [4, bənd 89-91].

AAQ-lar hər hansı investisiya layihəsi üçün aşağıdakıları təmin etməyə kömək edə bilər [2, s.26]:

- Layihənin mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının tam və dəqiq hazırlanması;
- Hər hansı kredit/grant müqaviləsi və müvafiq orqanlar tərəfindən tələb olunan nəzarət və prosedurların mövcud olması və onlara əməl edilməsi;
- Layihənin mümkün qədər qənaətli, səmərəli və effektiv şəkildə həyata keçirilməsinin müəyyən edilməsi;

Auditorun hansı investisiya layihəsini yoxlayacağına qərar verərkən investisiya layihəsinin əhəmiyyətinə təsir edən amilləri nəzərə almalıdır [2, s.29-30]. Bu amillərdən aşağıdakıları qeyd etmək olar:

- Layihəyə xərclənəcək (və ya xərclənmiş) ümumi vəsaitin məbləği (dəyəri yüksək olan layihələrə az xərc çəkilənlərə nisbətən daha çox üstünlük verilməlidir);
- Layihənin təşkilatın səlahiyyətlərinə nisbətən əhəmiyyəti (təşkilatın əsas səlahiyyətində olan layihələrə daha böyük əhəmiyyət verilməlidir);
- Layihənin istifadəçilərinin sayı (xidmət etməyi planlaşdırdığı şəxslər) və layihənin onlara təsiri (çox sayda istifadəçiyə əhəmiyyətli dərəcədə təsir edəcək layihələrə daha çox üstünlük verilməlidir);
- İntestisiya layihəsinin "profili" (yüksək səviyyəli, hökumət tərəfindən vurğulanan və mediada böyük diqqət çəkən layihələrə daha çox üstünlük verilməlidir);
- Hesabatın gözlənilən istifadəçi sayı və istifadəçi maraqlarının gözlənilən səviyyəsi;

**AUDİT 2021, 2 (32), səh.15-27.**  
**AUDIT 2021, 2 (32), pp. 15-27.**

- Təşkilat rəsmilərinin və ya millət vəkillərinin müraciətləri (layihələrin yoxlanılması ilə bağlı kənar təzyiq olmadan qərar verilsə də, təşkilat rəsmilərinin və Parlamentin müraciətləri çox vaxt nəzərə alınır);

- Auditin gələcək əməliyyatlara təsir edə biləcəyi gözlənilən təsir (hökumət əməliyyatlarının qənaətliliyini, səmərəliliyini və effektivliyini əhəmiyyətli dərəcədə artırmaq, qanunvericiliyə riayət etməyi əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırmaq, daxili nəzarət sistemini təkmilləşdirmək, fırıldaqçılıq və korrupsiyanı əhəmiyyətli dərəcədə azaltmaq və d.);

- Əhəmiyyətli audit nəticələri üçün potensial (auditorlar seçimlərini iri, mürəkkəb investisiya layihələrinə və ya artıq məlum problemlə məsələlərin olduğu yerlərə yönəldirlər).

Bununla yanaşı, layihələrin audit olunma qabiliyyətinə təsir edən amilləri qeyd etmək olar:

- Auditin gözlənilən asanlıqı. AAQ yoxlamanın aparılması üçün lazım olan bacarıqlara və əldə edilmiş nəticələri dəstəkləmək üçün kifayət qədər və uyğun audit sübutlarına malik olmalıdır. Sübutların əldə edilməsinin asan olacağı gözlənilən layihələrə daha çox üstünlük verilməlidir;

- Auditin gözlənilən dəyəri. Audit səmərəlilik nəzərə alınmaqla aparılmalı və iri, bahalı yoxlamalarla müqayisədə ucuz başa gələn və eyni təsirə malik olanlara daha çox üstünlük verilməlidir;

- Layihə ilə əlaqəli digər audit işlərinin olması. Bir sıra iri investisiya layihələri bütövlükdə və ya qismən beynəlxalq maliyyə qurumları tərəfindən maliyyələşdirilir. Əksər hallarda, kredit (və ya qrant) müqaviləsinin şərtləri maliyyə və uyğunluq auditinin aparılmasının və ya daxili nəzarətin qiymətləndirilməsini tələb edir. Bu halda layihəni, onun uğuru və ya uğursuzluğu ilə əlaqəli riskləri yaxşı başa düşmək olar. Beləliklə, investisiya layihəsinin performans auditinin nisbətən asanlıqla aparmaq mümkün olacağı qənaətinə gəlmək olar.

### **Auditin təşkili**

Audit qənaətli, səmərəli, effektiv, vaxtlı-vaxtında və layihənin düzgün idarəedilməsi prinsiplərinə uyğun keçirilməklə yüksək keyfiyyətli auditə töhfə verəcək şəkildə planlaşdırılmalıdır [3; 4].

Auditi planlaşdırarkən aşağıdakıları nəzərə almaq vacibdir:

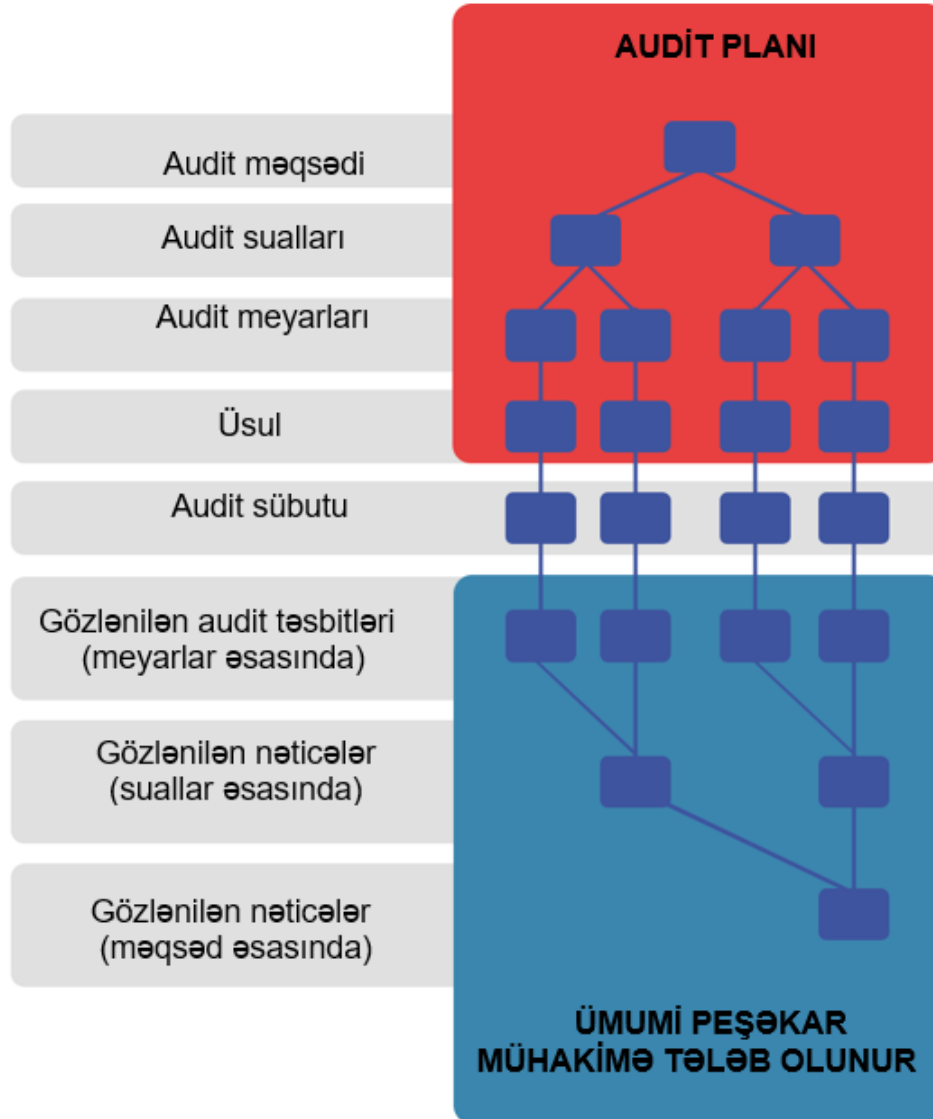
- audit olunan təşkilatı başa düşmək üçün əsaslı və metodik biliklərin olması;

- audit məqsədləri, sualları, meyarları, audit predmeti və metodologiyasının müəyyən edilməsi;

- auditin məqsədinə və sualına cavab verən yetərli və müvafiq audit sübutlarının toplanması üçün uyğun audit prosedurlarının tərtib edilməsi;

- Zəruri işlər, işçi heyətlə təminat və bacarıqlara dair tələblər, auditin hesablanmış dəyəri, auditin əsas mərhələlərinin müddətləri və yoxlama üçün əsas məqamlar.

Audit planlaşdırılarkən auditor auditin məqsədini, sualları, həcmi, meyarlarını və məlumatların toplanması və təhlili üsullarını bir-biri ilə əlaqələndirməlidir [6, bənd 51]. Performans auditinin planlaşdırılması və onun təşkili üçün ümumi tətbiq olunan bir model mövcud olmasa da, aşağıda təqdim olunan üsul (audit planı matrisasının nümunəsi) düzgün təcrübəni əks etdirir və çox vaxt tətbiq olunur. Bu üsul bütün audit növlərinə uyğun olmaya bilər, lakin mürəkkəb tapşırıqlar üçün yararlıdır. Bununla yanaşı, auditor təqdim olunan üsulun münasib olub-olmadığı və ya daha yaxşı alternativlərin olub-olmadığı barədə düşünməlidir.



Mənbə: GUID3920 – Performans auditı prosesi

### Şəkil 1. Audit planının matrisası

Performans auditinin planlaşdırılması üçün hazırlanan audit planına ən azı aşağıdakı istiqamətlər üzrə məlumatlar daxil edilir [2, s.33]:

- Auditin məqsədlərinin müəyyənləşdirilməsi;
- Müəssisə və konkret investisiya layihəsi haqqında anlayışın əldə edilməsi;
- Daxili nəzarət haqqında anlayışın əldə edilməsi;
- Əhəmiyyətliyi qiymətləndirilməsi və ümumi əhəmiyyətlik səviyyəsinin təyin edilməsi;
- Meyarların müəyyən edilməsi;
- Fırıldaçılıq riski də daxil olmaqla risklərin qiymətləndirilməsi;
- Hər bir meyar üzrə auditin əminlik mənbələrinin müəyyən edilməsi.

Hansı investisiya layihələrinin audit olunacağını müəyyən edərkən bu addımların bəziləri müəyyən dərəcədə nəzərə alınacaq. Məsələn, auditor müəssisə və onun investisiya

layihəsi haqqında müəyyən məlumat əldə etmiş ola bilər və əhəmiyyətli audit nəticələrinin əldə olunma ehtimalını qiymətləndirərkən bəzi ilkin risk qiymətləndirmələrini həyata keçirmiş ola bilər.

Auditin əminlik mənbələri müəyyən edildikdən sonra, auditor audit proqramının inkişaf etdirilməsi və ya uyğunlaşdırılmasını, audit büdcəsinin müəyyən edilməsini, tələb olunan təcrübə səviyyəsi və komandanın ölçüsü nəzərə alınmaqla işçilərin ayrılmasını, işin qrafikini, təşkilat rəsmiləri ilə əlaqənin qurulmasını və keyfiyyət təminatını həyata keçirilməlidir [2, s.55].

### 3. Auditin həyata keçirilməsi

Sübutların toplanılması, auditin nəticələri və qənaətlərin əldə olunması

Audit məqsədlərinə və suallarına uyğun nəticələr əldə etmək, qənaətlərə gəlmək və AAQ-ın mandatına uyğun olduqda tövsiyələr vermək üçün yetərli müvafiq audit sübutları əldə edilməlidir [3, bənd 38].

Audit nəticələri və qənaətləri yetərli müvafiq sübutlarla əsaslandırılmalı, bu kontekstə yerləşdirilməli və bütün münasib dəlillər, lehinə və əleyhinə olan amillər, habelə müxtəlif baxışlar nəzərə alınmalıdır. Performans auditində sübutların mahiyyəti auditin predmeti, məqsədi və sualları ilə müəyyən olunur. Sübutlar audit nəticələrini əldə edə bilmək nöqtəyindən nəzərdən qiymətləndirilməli, qənaətə gəlmək üçün peşəkar mühakimə tətbiq edilməlidir.

Audit məqsədlərinə və suallarına təfəssilatlı cavab vermək üçün layihənin icrasının bütün mərhələləri (layihəqabağı araşdırma, layihənin dizaynı və əsaslandırılması; layihənin seçilməsi və maliyyələşdirilməsi; layihənin həyata keçirilməsi; aktivlərin istismarı və saxlanması; tamamlanmış layihələrin qiymətləndirilməsi) əhatə olunmalıdır [7; 8; 9; 10].

**Layihəqabağı araşdırma, layihənin dizaynı, əsaslandırılması və seçilməsi.** Bu mərhələdə layihəqabağı araşdırmaların aparılması, layihənin əhəmiyyəti və ölkənin sosial-iqtisadi inkişaf məqsədlərinə və prioritetlərinə uyğunluğu, texniki-iqtisadi əsaslandırma və texniki-iqtisadi hesablamaların hazırlanması, layihə üzrə məqsəd, hədəf və nəticələrin, faydalanan tərəflərin dəqiq və birmənalı şəkildə müəyyən edilməsi, layihələrin icrasından gözlənilən sosial-iqtisadi səmərə, layihə üzrə risklərin müəyyən edilməsi, xərc-gəlir təhlillərinin aparılması, layihənin ehtimal olunan dəyərinin hesablanması, layihə xərclərinin tam və dəqiq hesablanması, layihənin təsdiqlənməsi üçün müəyyən prosedurların (müvafiq orqanlar ilə yazışmalar və s.) həyata keçirilməsi vəziyyəti barədə qiymətləndirmə aparılmalıdır [11, s.62-63].

**Layihənin həyata keçirilməsi.** Satınalma prosedurlarının keçirilməsi ilə bağlı məsələlərə, o cümlədən satınalmaların planlaşdırılması, tender komissiyasının formalaşdırılması, tenderin əsas şərtlər toplusunun hazırlanması, metodların seçilməsi, podratçıların (təchizatçıların) ixtisas uyğunluğu, tender təkliflərinin cəlb edilməsi, onlara baxılması, qiymətləndirilməsi və müqayisəsi, tender təkliflərinin aksepti və satınalma müqaviləsinin qüvvəyə minməsi və s. kimi əsas proseslərə audit zamanı baxılmalıdır [12, s.21].

Bununla yanaşı, layihə üzrə əməliyyatlara cavabdeh təşkilat və ya şəxslər, layihə çərçivəsində nəzərdə tutulmuş işlər, layihənin əhatə etdiyi əsas fəaliyyət sahələri, ayrılmış məbləğ üzrə planlaşdırılmış və faktiki istifadə, eləcə də layihənin komponentləri üzrə vəsaitlərin istifadə vəziyyəti, kredit vəsaiti cəlb olunubsa kredit sazişi, layihə sazişi, layihə qiymətləndirmə sənədi, layihənin qiymətləndirmə hesabatları və s. barədə məlumatlara münasibət

bildirilməsi təmin edilməlidir [11, s.75-80].

Müqavilə öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi üzrə cavabdehlik, işlərin vaxtında və keyfiyyətlə icra edilməsi baxımından müqavilədə nəzərdə tutulmuş bütün şərtlərin yerinə yetirilməsi, layihə üzrə müqavilədə bütün xərclərin tərkib hissələrinin əks olunması, müqavilələr üzrə işlərin yerinə yetirilməsi sənədlərinin hazırlanması və ödənişlərin düzgün aparılması, müqavilələr üzrə mal-material və avadanlıqların alınması sənədləri və ödənişlər, işlərin keyfiyyətinə müntəzəm nəzarət, işlərin və xidmətlərin layihəyə uyğunluğu barədə işlərə münasibət bildirilməlidir [13, s.3].

**Aktivlərin istismarı və saxlanması (predmet üzrə mövcud olduqda).** Obyektin istismara qəbulunun müvafiq qanunvericiliyə uyğun aparılması, obyektin balansə verilməsi və əmlakın uçota alınması, yaranmış aktivlərin funksionallığı, köhnəlmə dərəcəsinin izlənilməsi və müvafiq hesabatlılıq, müvafiq qurumlara təqdim olunan hesabatların düzgünlüyü, istismara qəbul edilən obyektlərin təsdiq olunmuş layihə və müqavilə sənədlərinə, eyni zamanda qüvvədə olan tikinti norma və qaydalarına uyğunluğu barədə auditor öz mülahizələrini qeyd etməlidir [11, 14].

**Tamamlanmış layihələrin qiymətləndirilməsi.** Layihə üzrə əsas və sonrakı qiymətləndirmənin aparılması, layihənin ilkin büdcə çərçivəsində tamamlanmasının yoxlanılması, nəzərdə tutulmuş məqsəd, hədəf və nəticələrə nail olunmasının müəyyən edilməsi, layihələrin icrasından əldə olunan sosial-iqtisadi səmərənin müəyyən edilməsi, istifadə olunan vəsaitlərin əsaslı olub-olmaması üzrə yekun qərarın verilməsi, maraqlı tərəflərin gözləntilərinin təmin edilməsi ilə bağlı sifarişçi təşkilatın fəaliyyəti qiymətləndirilməlidir [11, s.86-87].

Auditin həyata keçirilməsi mərhələsi ilk növbədə audit planında tələb olunan və audit proqramında əks olunan işlərin (audit məqsədlərinə, əhatəsinə, meyarlarına və cədvəli) yerinə yetirilməsini əhatə edir. Bununla birlikdə, audit nə qədər yaxşı planlaşdırılsa da, auditin keçirilməsi zamanı bəzi dəyişikliklərin aparılmasına ehtiyac ola bilər [2, s.65]. Bu mərhələdə audit proqramındakı addımlar tamamlanmalı, bütün maliyyə, uyğunluq və səmərəlilik (qənaətlilik, səmərəlilik və effektivlik) səhvləri sənədləşdirilməli və onlar müəssisə rəsmiləri ilə müzakirə edilməlidir. Nəticələr daha sonra qiymətləndirmə mərhələsində qiymətləndiriləcək.

#### **Sənədləşmə və auditin tamamlanması**

Auditin yaxşı həyata keçirilməsi üçün yaxşı sənədləşdirmək vacibdir [2, s.70]:

- Auditin bütün əlaqədar ISSAI-lara uyğun aparıldığı göstərilməli;
- Əldə edilən bütün sübutlar, nəticələr və tövsiyələr düzgün şəkildə qeyd olunmalı;
- Bütün sübutların auditin həyata keçirilməsi və audit hesabatı çərçivəsində lazımı ölçüdə verilməli;
- Audit hesabatını dəstəkləmək üçün sübutlar asanlıqla və tez tapıla bilən olmalı;
- AAQ-ın rəhbərliyi işləri asanlıqla nəzərdən keçirə bilməli.

Auditor sahə işini başa vurduqdan və kifayət qədər sübutlar əldə etdikdən sonra, nəticələrin qiymətləndirilməsi və hesabat tərtib edilməsi prosesi başlayır. Nəticələri qiymətləndirərkən və hesabatı tərtib edərkən, auditor normal olaraq başqa audit sübutlarını toplamağa davam etmir, qiymətləndirmə və hesabat artıq əldə edilmiş sübutlara əsaslanır. Buna görə də, sahə işinin bitmə tarixi, ümumiyyətlə, auditin tamamlandığı tarix hesab olunur.

### **Tapıntıların qiymətləndirilməsi və nəticələrin əldə olunması**

Tapıntılar, müvafiq meyarlarla müqayisədə auditorun əldə etdiyi faktiki nəticələrdir [2, s.73-74]. Əgər auditor faktiki nəticənin istifadə olunan meyarla uyğun olmadığını aşkar edərsə, auditorun potensial olaraq Parlamentə bildirilməsi lazım olan bir məsələsi var. Tapıntılar maliyyə, uyğunluq və səmərəlilik səhvləri ola bilər. Lakin qeyd olunan səhvlərin olmaması halında isə auditor layihənin uğurla icra olunduğunu bildirə bilər.

Hər bir fərdi səhv və ya uyğunsuzluq müəyyən edilmiş meyarlar əsasında qiymətləndirilməlidir. Bu, ümumiyyətlə, aşağıdakı addımları əhatə edir:

- 1) Fərdi səhv və uyğunsuzluğun mövcudluğunun müəyyən edilməsi;
- 2) Fərdi səhv və uyğunsuzluğun səbəbinin təyin edilməsi;
- 3) Fərdi səhv və uyğunsuzluğun təsirinin təyin edilməsi.

Fərdi səhv və ya uyğunsuzluqlar müəyyən edildikdən sonra, auditor bu səhvləri və uyğunsuzluqları ümumiləşdirməli və nəticə çıxarmalıdır. Bu proses müxtəlif audit prosedurlarından və fərqli mənbələrdən əldə edilən nəticələrin birləşdirilməsini əhatə edir.

Auditorun nəticələrinin gücü, tapıntıları dəstəkləyən sübutların inandırıcılığına və nəticəni hazırlamaq üçün istifadə olunan məntiqin inandırıcılığına bağlıdır. Meyarlar, tapıntılar və nəticələr arasındakı əlaqə aydın olarsa, nəticələri təkzib etmək çətin olacaq [2, s.80].

Əksər nəticələr ümumi qiymətləndirmə prosesinin bilavasitə nəticəsi olmaqla, auditor, layihə üçün qeydə alınan maliyyə, uyğunluq və səmərəlilik səhvlərinin dərəcələrini biləcək. Daha sonra auditor hər bir məsələ ilə bağlı bir nəticəyə gəlmək üçün həmin məbləğləri və dərəcələri məqbul sayılanlarla müqayisə edə bilər. Digər nəticələr, xüsusən də audit meyarı və auditin məqsədi səviyyəsində əhəmiyyətli dərəcədə peşəkar mühakimə tələb edəcək.

Maliyyə auditini üçün ISSAI-lar müxtəlif standart rəylər (şərtsiz müsbət rəy, şərti müsbət rəy, mənfi rəy, rəydən imtina) təklif edir. Performans auditini üçün bu tələb olunmasa da, nəticələr tərtib edərkən müsbət (keyfiyyətli) və ya mənfi nəticələrə malik olmaq və ya nəticədən imtina etmək anlayışından istifadə oluna bilər.

### **4. Hesabatın tərtibatı**

Hesabatın məzmunu

ISSAI-lara əsasən, audit hesabatları müfəssəl, inandırıcı, anlaşıqlı, vaxtı-vaxtılı və balanslaşdırılmış formada təqdim edilməlidir. [3, 4].

Şəffaflıq və hesabatlılıq məqsədləri üçün performans auditinin hesabatı müfəssəl olmalı, məntiqi ardıcılıqla strukturlaşdırılmalıdır. Hesabatın minimal məzmununa - auditin predmeti, məqsədləri və sualları, audit meyarları və onların mənbələri, auditlə bağlı tətbiq edilən məlumat toplama və təhlil metodları, əhatə edilən müddət, məlumat mənbələri, istifadə edilmiş məlumatların məhdudiyətləri, audit nəticələri, qənaətlər və tövsiyələr – daxil edilməlidir.

Audit hesabatının əsas istifadəçisi Parlament və onun müvafiq komitəsidir [2, s.83]. Hesabatın digər istifadəçilərinə yoxlanılan investisiya layihəsinə məsul olan qurum, media, akademik ictimaiyyət, xüsusi maraq qrupları və geniş ictimaiyyət daxildir. Bütün audit nəticələri və tövsiyələr Parlamentə verilən hesabatda daxil edilməməli, yalnız ən kritik hesab edilən və nəzərdə tutulan istifadəçilər üçün maraqlı olması gözlənilən məsələlər hesabatda



**AUDİT 2021, 2 (32), səh.15-27.**

**AUDIT 2021, 2 (32), pp. 15-27.**

daxil edilməlidir. Digər məsələlər müəssisə rəsmilərinə ünvanlanan rəhbərlik məktubunda bildirilə bilər.

Hesabatlar yalnız zəif cəhətləri üzə çıxarmamalı və tənqid etməməli, həm də nailiyyətləri qəbul etməli və irəliyə doğru yol göstərməyə çalışmalıdır.

**Tövsiyələrin verilməsi**

AAQ-ın mandatı ilə yol verildikdə auditin müəyyən etdiyi çatışmazlıqların və ya problemlərin aradan qaldırılmasına əhəmiyyətli töhfə verə biləcək konstruktiv tövsiyələr verilməlidir [2, 3, 4].

Tövsiyələr birbaşa nəticələrdən irəli gəlməklə baş verən səhvləri və uyğunsuzluqları düzəltmək, gələcəkdə baş verəcək pul səhvlərinin sayını və miqdarını azaltmaq, qanunvericiliyə və digər normativ tələblərə uyğunluğu yaxşılaşdırmaq və ya qənaətliliyi, səmərəliliyi və effektivliyi artırmaq üçün auditorun təklifləridir.

Tövsiyələr yaxşı əsaslandırılmalı və fayda gətirməli, eləcə də problemlərin və ya zəifliklərin səbəblərini əks etdirməlidir. Bununla yanaşı, tövsiyələr verilirərkən hamıya məlum həqiqətlər qeyd olunmamalı, təkcə audit qənaətləri sadalanmamalı, həmçinin rəhbərliyin məsuliyyətinə müdaxilə edilməməlidir. Tövsiyədə ifadələr anlaşılan olmalı, kimə və nəyə ünvanlandığı aşkar göstərməli, təşəbbüs üçün məsuliyyət daşıyan şəxs qeyd olunmalı, yəni tövsiyələrin performansını necə yaxşılaşdıracağı aydın göstərməlidir. Tövsiyələr əməli olmalı və onların icrası üçün məsul olan subyektlərə ünvanlanmalıdır.

Auditin məqsədi, meyarlar, tapıntılar, nəticə və tövsiyələr arasındakı əlaqənin aydın olması, məntiqi və əsaslandırılmış üslubda təqdim edilməsi vacibdir. Müəyyən səhvləri və ya uyğunsuzluqları düzəltmək üçün verilən tövsiyələr birbaşa bu səhvlər və ya uyğunsuzluqlar ilə əlaqələndirilməli, gələcəkdə onların təkrarlanmasının qarşısını almaq üçün hazırlanan tövsiyələr birbaşa onların səbəbləri ilə əlaqələndirilməlidir. Hesabatın bütün mətni, o cümlədən tövsiyələr oxucunu inandırmalıdır ki, onlar dövlət investisiya layihəsini əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırmağa xidmət edir (məs. xərcləri aşağı salmaqla və idarəçiliyi sadələşdirməklə, yaxud cəmiyyət üçün səmərəni, təsiri və ya faydaları artırmaqla).

Audit hesabatı verilməzdən əvvəl, layihənin sifarişçisi olan təşkilata auditin nəticələri, qənaətləri və tövsiyələrinə dair şərh etmək imkanı verilməlidir. Auditor audit olunan subyektin şərhlərinin araşdırılmasını, o cümlədən audit hesabatında edilən dəyişikliklərin və ya alınan şərhlərin qəbul edilməməsinin səbəblərini iş sənədlərində qeyd etməlidir.

### **Hesabatın forması**

Audit hesabatının forması aydın və birmənalı olmalı, məna dərhal mətnədən anlaşılmalı və oxucudan deyilənlərin şərh edilməsi tələb edilməməlidir [15, s.82]. Bunun üçün uzun paraqraflardan və mürəkkəb cümlələrdən çəkinməli, maddələrin siyahısı təqdim edilərkən davamlı mətnlər əvəzinə bullet nöqtələrdən də istifadə edilməli, durğu işarələri düzgün tətbiq edilməli, yazı dili peşəkar olmalı və jarqondan qaçılmalıdır. Diqqətlə seçilmiş diaqramlar, qrafiklər, məlumatlar və şəkillər hesabatın görünüşünü daha da yaxşılaşdırır.

### **Hesabatın yayılması**

Audit hesabatları AAQ-ın mandatına uyğun olaraq və məxfi məlumatlarla bağlı

normativlərin tələbləri nəzərə alınaraq ictimaiyyət üçün əlçatan olmalıdır [3, bənd 41]. Hesabatların geniş ictimaiyyətə yayılması audit funksiyasına olan inamın artmasına töhfə verəcək. Qeyd olunan səbəbdən hesabatlar layihənin sifarişçisi olan təşkilat, birbaşa maraqlı tərəflər (icra və qanunverici orqanlar), həmçinin müvafiq hallarda birbaşa və kütləvi informasiya vasitələri ilə geniş ictimaiyyət və digər maraqlı tərəflər üçün əlçatan edilməlidir.

### **5.İcranın izlənməsi**

Zəruri hallarda əvvəlki audit nəticələrinin və tövsiyələrinin icrası izlənilməli, bütün müvafiq düzəliş tədbirlərinin nəticələrinə və təsirlərinə dair Parlamentə hesabat verilməlidir [4, bənd 136-141].

İcranın izlənməsi, audit olunan layihənin sifarişçisi və ya digər cavabdeh şəxs tərəfindən performans auditinin nəticələri əsasında görülmüş düzəliş tədbirləri üzrə auditorun araşdırmasını əks etdirir. Bu, auditin təsirini gücləndirərək və sonrakı audit yoxlamalarında təkmilləşdirmələr üçün əsas yaradaraq audit prosesinin dəyərini artıran müstəqil fəaliyyətdir. Bununla yanaşı, icranın izlənməsi layihənin sifarişçisini və digər istifadəçilərini audit hesabatını və audit nəticələrini ciddiyyə almağa təşviq edir, auditoru faydalı dərslər və performans göstəriciləri ilə təmin edir, audit olunan subyektin və AAQ-ın təkmilləşdirilməsinə xidmət edir.

AAQ tərəfindən Parlamentə, icraçılara, maraqlı tərəflərə və ictimaiyyətə rəy bildirmək üçün icranın izlənməsi üzrə tədbirlərin nəticələri barədə hesabat verilməlidir. Tövsiyələrin icra vəziyyəti, auditin nəticələri və aparılmış düzəliş tədbirləri barədə məlumat AAQ-ın dəyərini və faydasını nümayiş etdirməyə kömək edəcəkdir.

İcranın izlənməsi zamanı layihənin sifarişçisinin problemləri lazımı şəkildə həll edib-etməməsinə və ağlabatan müddətdən sonra əsas vəziyyəti düzəldib-düzəltməməsinə diqqət yetirilməlidir. Hansı tövsiyələrin (bəlkə də hamısının) icrasının izlənəcəyinə və belə izlənmənin necə aparılacağına (yeni audit və ya sadələşdirilmiş prosedur vasitəsilə) dair qərar verilməlidir.

Performans audit hesabatlarının təsirinin qiymətləndirilməsi və ölçülməsi məqsədilə həyata keçirilən icranın izlənməsi prosesinin mövcudluğu yoxlanılan şəxslər tərəfindən hesabat tövsiyələrinin effektiv şəkildə həyata keçirilməsinə təkan verə bilər [15, s.86-87].

Hesabat tövsiyələrini izləmək dörd əsas məqsədə xidmət edir:

- audit hesabatlarının effektivliyinin artırılması (audit hesabatlarının izlənilməsinin əsas səbəbi tövsiyələrin yerinə yetirilməsi ehtimalını artırmaqdır);
- qanunvericilik və büdcə orqanlarına kömək edilməsi (tövsiyələrə riayət etmək onların hərəkətlərinə rəhbərlik etməkdə dəyərli ola bilər);
- AAQ-ın fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi (izləmə AAQ-ın fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi üçün əsas yaradır);
- öyrənmə və inkişaf üçün stimulların yaradılması ( izləmə tədbirləri daha yaxşı bilik və təcrübənin yaxşılaşdırılmasına kömək edir).

Ümumiyyətlə, icranın izlənməsi performans auditini başa çatdıqda, auditin necə həyata keçirilməsi barədə məlumat əldə etmək üçün müxtəlif imkanlar yaradır.

## Y E K U N

Beləliklə, dövlət investisiya layihələrinin auditinin effektiv təmin edilməsi üçün mövzu ilə əlaqəli qənaətlilik, səmərəlilik, effektivlik prinsiplərinə uyğun auditin məqsədi və ona müvafiq meyarlar müəyyən edilməli, audit riskləri fəal idarə edilməlidir.

Planlaşdırma mərhələsində mövzular təhlil edilərək əhəmiyyət kəsb edən və audit oluna bilən audit mövzuları seçilməlidir. Audit qənaətli, səmərəli, effektiv, vaxtlı-vaxtında və layihənin düzgün idarəedilməsi prinsiplərinə uyğun keçirilməsi üçün planlaşdırılmalıdır.

Audit məqsədlərinə və suallarına cavab olaraq nəticələr əldə etmək, qənaətlərə gəlmək və tövsiyələr vermək üçün yetərli audit sübutları əldə edilməlidir. Bu zaman dövlət investisiya layihələrinin idarə olunmasının bütün mərhələləri əhatə olunmalıdır. Audit, uğurlu həyata keçirilməsi üçün yaxşı sənədləşdirilməli, kifayət qədər sübutlar əldə etdikdən sonra tapıntılar qiymətləndirilməli və daha sonra hesabatın hazırlanması prosesinə başlanılmalıdır.

Audit hesabatları müfəssəl, inandırıcı, vaxtı-vaxtlı, başa düşülən və balanslaşdırılmış olmalı və müəyyən edilən çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün konstruktiv tövsiyələr verməli, hesabatın forması aydın və birmənalı olmalı, eləcə də onlar (məxfi məlumatlar istisna olmaqla) geniş ictimaiyyət üçün əlçatan olmalıdır. Həmçinin, zəruri hallarda əvvəlki audit nəticələrinin və tövsiyələrinin icrasının izlənməsi təmin edilməlidir.

### Ədəbiyyat siyahısı:

1. ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing.
2. “Audit of Capital Projects”. Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (CAROSAI), 2020.
3. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing.
4. ISSAI 3000 – Performance Audit Standard.
5. GUID 3910 – Central Concepts for Performance Auditing.
6. GUID 3920 – The Performance Auditing Process.
7. Era D. et al. (2011). “Investing in Public Investment: An Index of Public Investment Efficiency”. International Monetary Fund (IMF).
8. “The Power of Public Investment Management - Transforming Resources into Assets for Growth”, The World Bank Group, 2014.
9. “The Green Book - Central Government Guidance on Appraisal and Evaluation”, HM Treasury, 2018.
10. Miller M., Mustapha, S. (2016). “Public Investment Management”. Overseas Development Institute, London.
11. “Public Private Partnerships (PPP) In Infrastructure Projects”, Public Auditing Guidelines, Comptroller & Auditor General of India, 2009.
12. “Procurement Manual Guidance for Procurement Professionals”, November 2010.
13. Olga D., Olga M. and Alexey B. (2016). “Construction audit as a modern instrument of investment and construction process management” MATEC Web of Conferences 86.
14. Alexia N. and Anthony M. (2015). “Project performance audit: enhanced protocols for triple bottom line results”, Procedia-Social and Behavioral Sciences, vol. 194, pp. 134-145.
15. “Performance Audit Manual”, European Court of Auditors (ECA), September 2017.

*Гаджиев Эльвин Алиман оглы,  
диссертант,  
Азербайджанский Университет,  
E-mail: elvin.hajiyev@au.edu.az  
© Гаджиев Э.А., 2021*

## АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ

### Р Е З Ю М Е

**Цель исследования** – исследование аудита эффективности государственных инвестиционных проектов с применением международных стандартов аудита для государственного сектора.

**Методология исследования** – в работе использованы систематический подход, сравнительный анализ, методы логического обобщения.

**Практическая значимость исследования** – помимо применения международных стандартов аудита для государственного сектора, освещение процесса на основе передового опыта в управлении государственными инвестиционными проектами показывает важность применения статьи.

**Результаты исследования** – с учетом передовой практики управления государственными инвестициями и применения международных стандартов аудита были достигнуты результаты более эффективного и систематического аудита эффективности государственных инвестиционных проектов.

**Оригинальность и научная новизна исследования** – хотя по аудиту эффективности государственных инвестиционных проектов проводились различные исследования, следует отметить, что исследований в этой области мало. Статья внесет вклад в исследование, проводимое по аудиту эффективности проектов и аудиторов, участвующих в аудите в соответствующей области.

**Ключевые слова:** государственные инвестиционные проекты, ISSAI, аудит государственного сектора, финансовый аудит, аудит соответствия, аудит эффективности, экономия, эффективность и результативность.

*Elvin Aliman Hajiyev,  
Ph.D. Student,  
Azerbaijan University,  
E-mail: elvin.hajiyev@au.edu.az  
© E.A. Hajiyev, 2021*

## PERFORMANCE AUDIT OF PUBLIC INVESTMENT PROJECTS

### ABSTRACT

**The purpose of the research** – is to study the performance audit of public investment projects through the application of international auditing standards for the public sector.

**The methodology of the research** – systematic approach, comparative analysis, logical generalization methods were used in the research paper.

**The practical importance of the research** – along with the application of international auditing standards for the public sector, the coverage of the process based on best practices in the management of public investment projects states the importance of the application of the article.

**The results of the research** – taking into account the best practices in public investment management and the application of international auditing standards, the results regarding to effective and systematic performance audit of public investment projects have been achieved.

**The originality and scientific novelty of the research** – although various studies have been conducted on performance audit of public investment projects, it should be noted that research in this area is in short supply. The article will contribute to the research conducted on the performance audit of projects and the auditors involved in the audit of the relevant field.

**Keywords:** public investment projects, ISSAI, public sector audit, financial audit, compliance audit, performance audit, economy, efficiency, effectiveness.

*Məqalə redaksiyaya daxil olmuşdur:  
12.04.2021  
Təkrar işləməyə göndərilmişdir:  
19.04.2021  
Çapa qəbul olunmuşdur: 29.04.2021*

*Дата поступления статьи в редак-  
цию: 12.04.2021  
Отправлено на повторную обра-  
ботку: 19.04.2021  
Принято к печати: 29.04.2021*

*The date of the admission of the article to  
the editorial office: 12.04.2021  
Send for reprocessing: 19.04.2021  
Accepted for publication: 29.04.2021*