

Azad İqtisadiyyata Yardım İctimai Birliyi

Hesablama Palataları ilə bağlı beynəlxalq təcrübə və normalar

Kənan Aslanlı, İlahə Səmədova, Salman Nəcəfov

Bakı 2013

Münədiricat

<i>Qısaltmalar</i>	3
<i>Xülasə</i>	4
<i>Giriş</i>	5
<i>Hesablama palataları ilə bağlı tələbələr</i>	6
<i>AAİ-nin müstəqilliyi üzrə Mexiko Deklarasiyası</i>	9
<i>Beynəlxalq təşkilatların yanaşması</i>	12
<i>Hesablama palataları ilə bağlı beynəlxalq təcrübə</i>	14
<i>Post-sovet ölkələri üzrə müqayisəli təhlil</i>	23
<i>Azərbaycan üçün örnək prosedurlar və yekun tövsiyələr</i>	27
<i>İstifadə edilmiş mənbələr</i>	30

Qısaltmalar

Aİİ	Ali Audit İnstitutu
ASOSAI	Asiya ölkələrinin Ali Audit Qurumlarının Təşkilatı
IFAC	Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası
INTOSAI	Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatı
EUROSAI	Avropa ölkələrinin Ali Audit Qurumlarının Təşkilatı
MAO	Milli Audit Ofisi
MDB	Müstəqil Dövlətlər Birliyi

Xülasə

Ali audit institutları tərəfindən (AAİ) dövlət xərcləmələrinin idarə olunması üzərində kənar nəzarət və maliyyə hesabatlılığına nail olunması bütövlükdə dövlət institutlarının möhkəmlənməsi üçün zəruridir. AAİ-lər hüquqi, maliyyə və institusional çərçivələri gücləndirməklə və qanunların qərəzli tətbiqini azaltmaqla korrupsiya ilə mübarizəyə də töhfə verə bilər. Ali audit institutlarının fəaliyyətini tənzimləyən beynəlxalq norma və standartların təhlili Azərbaycanın Hesablama Palatasının təşkilati və funksional fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün olduqca vacibdir. Hesablama Palataları ilə bağlı beynəlxalq təcrübə və normaların öyrənilməsində əsas məqsəd Azərbaycanda Hesablama Palatasının daha da təkmilləşdirilməsi və funksionallığına nail olunması üçün təkliflərin hazırlanmasıdır.

Bu hesabatda beynəlxalq sənədlərin təhlili, ali audit institutları ilə bağlı tələblər, Azərbaycan Hesablama Palatası ilə bağlı beynəlxalq təşkilatların hesabat və tövsiyələri, İngiltərə, ABŞ, Norveç, Türkiyə və digər Avropa İttifaqı ölkələri ilə yanaşı, həmçinin MDB ölkələrinin ali audit institutlarının işləmə prinsipi, funksiyası ilə bağlı araşdırmalar və onların təcrübələri, post-sovet ölkələri üzrə müqayisəli təhlilin nəticələri və yekun tövsiyələr əhatə olunur. Azərbaycanda hesablama palatası haqqında qanunun qurumun sədri, sədr müavini və auditorları ilə bağlı müddəaları əhatə edən maddələrində əlavə və dəyişiklik edilərək həmin şəxslərin hökumət və parlament üzvlərindən tam müstəqilliyi prinsipi bir tələb kimi təsbit edilməlidir. Hesablama Palataları müntəzəm olaraq, yəni minimum illik əsasda olmaqla öz tapıntıları parlamentə və ya qanunla nəzərdə tutulan digər quruma təqdim etməli və bu hesabatlar yayımlanmalıdır. Hesablama Palatası büdcədən kənar fondların (xüsusilə dövlət büdcəsindən təqribən iki dəfə çox vəsaitə sahib olan Dövlət Neft Fondunun) da auditini apara bilməli və nəticələri ictimaiyyətə təqdim etməlidir. Meksiko Deklarasiyasının 5-ci prinsipindən yola çıxaraq “Hesablama Palatası” haqqında Azərbaycan Respublikası Qanununun 16-cı maddəsinə (“maliyyə budcə ekspertizası keçirmək səlahiyyəti”) vətəndaşların sorğusu əsasında maliyyə-büdcə ekspertizası keçirmək və rəyləri geniş ictimaiyyət üçün açıqlamaq müddəaları əlavə olunmalıdır. Azərbaycanda Hesablama Palatasının fəaliyyətini təkmilləşdirmək, qurumun funksionallığını artırmaq üçün öyrənilən müxtəlif ölkə təcrübələrindən irəli gələrək qeyd etmək lazımdır ki, Audit funksiyasını daha konkretləşdirmək məqsədi ilə maliyyənin auditini, iqtisadi performans üzrə audit və korporativ nəzarət müddəaları da ayrıca daxil edilməlidir. Vətəndaşların audit nəticələri haqqında məlumatlandırılması, onların şikayətlərinə baxılması və təkliflərinin dəyərləndirilməsinin qanunla tənzimlənməsi tövsiyyə edilir. Dövlət büdcəsində əks olunub olunmamasından asılı olmayaraq dövlətin bütün maliyyə əməliyyatları ali audit institutunun audit yoxlamasının obyektinə olmalıdır. Dövlət büdcəsindən kənar baş verməsi maliyyə əməliyyatının kənar auditedən yayınması üçün əsas ola bilməz. AAİ öz fəaliyyətində mümkün qədər aydın müəyyən edilmiş büdcə təsnifatının və mühasibatlıq sisteminin bərqərar olmasını təşviq etməlidir. AAİ müntəzəm olaraq, yəni minimum illik əsasda öz tapıntıları parlamentə və ya qanunla nəzərdə tutulan digər quruma təqdim etməli və bu hesabatlar yayımlanmalıdır. Ali audit qurumunun ölkədəki icra hakimiyyəti strukturlarından müstəqilliyinin təmin olunması da önəmli şərtidir.

Giriş

Ali audit institutları (AAİ) dövlət xərcləmələrinin idarə olunması, maliyyə hesabatlılığına nail olunması və dövlət institutlarının möhkəmlənməsi üçün faydalıdır. AAİ-lər hüquqi, maliyyə və institusional çərçivələri gücləndirməklə və qanunların qərəzli tətbiqini azaltmaqla korrupsiya ilə mübarizəyə də töhfə verə bilər. Bir çox inkişaf etməkdə olan ölkələr dövlət maliyyəsinin mövcud 3 kənar audit sistemindən birindən istifadə edir: *“Napoleonic” sistemi*, *“Westminster” sistemi* və *“kollegial şura” (board) sistemi*. “Napoleonic” sistemində ali audit institutu (*bu həm də “cour des comptes” adlandırılır, yəni “hesablar məhkəməsi*) həm mühakimə, həm də inzibati səlahiyyətə malikdir¹. Eyni zamanda, o, hakimiyyətin qanunverici və icraedici qanadlarından tam müstəqildir. Bü cür audit institutu ölkənin məhkəmə-hüquq sisteminin ayrılmaz tərkib hissəsidir və bu qurum hökumətin dövlət maliyyəsinə necə istifadə etməsini açıq mühakimə edir. “Cour des comptes” bütün hökumət agentliklərini, nazirlikləri, departamentləri, nazirliklərin nəzdində fəaliyyət göstərən kommersiya və sənaye yönümlü təşkilatları, sosial müdafiə mərkəzlərini təftiş edə bilər. Bu model qədim latın mənşəli cənubi Avropa ölkələrində (Fransa, İtaliya, İspaniya, Portuqaliya və s.), Türkiyədə, bəzi Latın Amerikasına ölkələrində və frankafon Afrika ölkələrində tətbiq edilir. “Westminster” sistemi ölkələrində isə (Avstraliya, Kanada, Hindistan, Böyük Britaniya, Karib ölkələri, Pasifik ölkələri və Sub-Saxara ölkələri) baş auditorun ofisi müstəqil qurum olaraq yalnız parlamentə hesabat verir. Peşəkar auditorlardan və texniki ekspertiza mütəxəssislərindən ibarət olan belə ali audit qurumu mütəmadi olaraq hökumətin maliyyə bəyanları və əməliyyatları barədə parlamentə hesabatlar göndərir. Ancaq bu hesabatlarda “Napoleonic” sisteminə nisbətən xərcləmələrin hüquqi aktlara uyğunluğuna daha az diqqət ayrılır. Baş auditorun ofisi mühakimə funksiyasına malik deyil, ancaq təsdiqləndiyi halda onun tapıntıları digər hüquqi instansiyalarda icraata götürülə bilər. Bir sıra Asiya ölkələrində (İndoneziya, Yaponiya, Cənubi Koreya və s.) tətbiq edilən “kollegial şura” (board) sistemində də, ali audit institutu icraedici hakimiyyətdən müstəqildir və parlamentin dövlət maliyyəsi üzərində nəzarətinə kömək edir. Ancaq burada AAİ-lərin strukturu bir qədər fərqlidir. Audit şurası qərarverici audit komissiyasından və icraedici baş icra bürosundan ibarət olur. Audit şurasının prezidenti faktiki olaraq baş auditordur. Şuranın əsas mandatı hökumətin gəlir və xərclərini təhlil etmək, bunun nəticəsində ortaya çıxan tapıntılar barəsində hesabat verməkdir. Bütün bunlarla yanaşı qeyd etməliyik ki, dövlət maliyyəsinə istifadənin kənar auditini aparan ali audit qurumlarının və ya hesablama palatalarının fəaliyyətini tənzimləyən və onlarla bağlı beynəlxalq tələbləri müəyyən edən bir sıra beynəlxalq təşkilatlar və onların qəbul etdikləri çox mühüm beynəlxalq sənədlər mövcuddur. Bu araşdırma sənədində onlardan ən önəmli hesab edilən 2 bəyannamənin təhlili aparılıb. Daha sonra isə müxtəlif ölkələrdə hesablama palatalarının fəaliyyəti, statusu və vəzifələri, hesabatlılığı ilə bağlı təhlil edilib. Sonda isə Azərbaycanda ali audit institutunun fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi istiqamətində tövsiyələr verilib.

¹ World Bank, PREMnotes, Public Sector, October 2001, number 59

Hesablama palataları ilə bağlı tələbələr

Lima Deklarasiyası

Dövlət maliyyə sistemində müstəqil auditin məqsədləri

Ali Audit İnstitutlarının Beynəlxalq Təşkilatının (INTOSAI) 1977-ci ilin oktyabrında Perunun paytaxtı Lima şəhərində keçirilən 9-cu konqresində “Audit Prinsiplərinin Rəhbər Sənədi” olan **Lima Deklarasiyasını** qəbul etdilər². Sənədin preambula hissəsində qeyd edilir ki, (i) dövlət maliyyəsini idarə edən orqanların qərarlarının effektivliyi həmin vəsaitlərdən səmərəli və düzgün istifadəni şərtləndirir; (ii) dövlət maliyyəsindən effektiv istifadə və bu prosesə nəzarət üçün hər bir ölkə müstəqilliyi qanunvericiliklə təsbit olunan ali audit institutuna malik olmalıdır; (iii) bu cür təsisatlar həm də ona görə önəmlidir ki, dövlətlər öz fəaliyyətini ənənəvi maliyyə fəaliyyəti ilə sınırlandırmayaraq sosial və iqtisadi sektora doğru xeyli genişləndiriblər. Dövlət maliyyəsi üzərində auditin spesifik məqsədləri kimi sənədin preambulasında aşağıdakılar qeyd edilir:

- 1) *Dövlət maliyyəsindən düzgün və effektiv istifadə;*
- 2) *Səmərəli maliyyə menecmenti mexanizminin inkişafı;*
- 3) *İnzibati fəaliyyətlərin düzgün icrası;*
- 4) *Fəaliyyət barədə dövlət qurumlarına və ictimaiyyətə hesabatlar vermək.*

Sənəddə ictimai vəsaitin auditinin ictimai maliyyənin istifadəsində qəbul edilmiş yeni norma və standartlardan kənarlaşmaları ortaya çıxaran tənzimləyici sistemin ayrılmaz tərkib hissəsi olduğu qeyd edilir. Ancaq maliyyə menecmentinin effektivlik, səmərəlilik, hüquqilik və qənaətcillik prinsiplərinin pozulması vaxtında aşkara çıxarılmalıdır ki, zəruri preventiv tədbirlər (*məsuliyyətə cəlb etmə, kompensasiyaların alınması və s.*) ləngimədən atılaraq ictimai inam bərpa edilsin.

Dövlət maliyyə auditinin formaları

Lima deklarasiyasında önə sürülən xüsusi vacib anlayışlar sırasında **“pre-audit”** və **“post-audit”** anlayışları da var. “Pre-audit” inzibati və maliyyə fəaliyyətlərinin faktdan öncə, “post-audit” isə faktdan sonra yoxlanmasıdır. Effektiv “pre-audit” dövlət maliyyəsinin sağlam idarəetmə sistemi üçün çox vacibdir və bunu həm ali audit qurumu, həm də digər audit institutları həyata keçirə bilər. Ali audit institutu (AAİ) tərəfindən həyata keçirilən “pre-audit” maliyyədən sui-istifadə halı baş verməmiş və dövlətə maddi ziyan dəyməmiş qabaqlayıcı tədbir kimi üstünlüyə malikdir. Ancaq bu metod iş yükünün ağırlaşmasına və yoxlama səlahiyyətlərindən qeyri-adekvat istifadəyə də səbəb ola bilər. Ali audit institutunun “post-audit” fəaliyyəti hesabat verməli olanların məsuliyyətini qabardır və artıq vurulmuş ziyanın aşkarlanmasına və kompensasiyasına xidmət edir. “Pre-audit” fəaliyyətinin məcburiliyi milli qanunvericilikdən asılı olaraq ölkədən ölkəyə dəyişir. “Post-audit” fəaliyyəti isə hər bir ali audit institutunun öhdəliyidir.

² [http://www.issai.org/media\(622,1033\)/ISSAI_1_E.pdf](http://www.issai.org/media(622,1033)/ISSAI_1_E.pdf)

Audit yoxlamasına məruz qalan qurumun (*dövlət departamentinin və institutların*) nəzdində təsis edilən ***daxili audit xidməti*** ilə yanaşı həmin institutun təşkilati strukturunun tərkibi olmayan ***kənar audit xidməti*** də mövcuddur ki, ali audit institutları məhz belələrinə aiddir. Daxili audit xidmətləri yuxarı təşkilatın rəhbərliyi ilə subordinasiya içində olmalıdırlar.

Bununla yanaşı müvafiq konstitusional çərçivədə onlar funksional və təşkilati baxımdan da mümkün qədər müstəqil olmalıdırlar. Kənar audit xidməti kimi ali audit institutu isə hətta daxili auditin effektivliyini yoxlamaq vəzifəsinə sahibdir və bunlar arasında əməkdaşlıq ümumi maliyyə menecmentinin keyfiyyəti baxımından məqsədəuyğundur.

AAİ üçün ənənəvi olan tapşırıq maliyyənin idarə olunmasının və mühasibatın hüquqiliyini və düzgünlüyünü yoxlamaqdır. Bunlarla yanaşı auditin ən azı bunlar qədər digər bir növü Lima Deklarasiyasında təsbit edilir ki, bu da performansın auditidir. ***Performansın auditini inzibati idarəetmənin icrasının effektivliyini, səmərəliliyini və qənaətcilliyini audit edir.*** Performansın auditini yalnız maliyyə əməliyyatları ilə məhdudlaşdırmaq və hökumətin təşkilati və inzibati fəaliyyət sistemlərini də əhatə edir. Hər bir audit faktında prioritetini müəyyən etmək səlahiyyəti olsa da, AAİ-lərin bərabər əhəmiyyətə malik audit məqsədləri bunlardır:

- 1) Maliyyə vəsaitindən istifadənin ***hüquqiliyini*** yoxlamaq;
- 2) Maliyyə vəsaitindən istifadənin ***düzgünlüyünü*** yoxlamaq;
- 3) Maliyyə vəsaitindən istifadənin ***qənaətcilliyini*** yoxlamaq;
- 4) Maliyyə vəsaitindən istifadənin ***məhsuldarlığını*** yoxlamaq;
- 5) Maliyyə vəsaitindən istifadənin ***səmərəliliyini*** yoxlamaq;

Ali audit qurumunun müstəqilliyi

AAİ öz vəzifələrini o zaman obyektiv və effektiv icra edir ki, onlar auditə məruz qalan orqandan müstəqil olsun və kənar təsirlərdən qoruna bilsin. Baxmayaraq ki, bütöv dövlət sisteminin tərkib hissəsi olduğuna görə ayrı-ayrı dövlət institutları mütləq mənada müstəqil ola bilməzlər, ancaq bu qurumlar öz vəzifələrinin icrası üçün yetərli ola biləcək səviyyədə funksional və təşkilati müstəqilliyə malik olmalıdırlar. ***AAİ-nin təsis edilməsi və onların müstəqillik dərəcəsi Konstitusiyaya ilə təsbit edilməli, detallar isə qanunlarla müəyyən edilməlidirlər.*** Paralel olaraq da, ali məhkəmə AAİ-nin müstəqilliyinə və audit mandatına müdaxilələrə qarşı hüquqi müdafiəni zəmanət altına almalıdır.

AAİ-nin müstəqilliyi onun üzvlərinin müstəqilliyindən kənar düşünülməli bilməz və bu müstəqilliyə konstitusional təminat olmalıdır. Monokrat formada təsis edilən AAİ-nin üzvləri kollegial şəkildə qərarların qəbulunda iştirak edə bilən və üçüncü tərəflər qarşısında buna görə məsuliyyət daşıya bilən şəxslərdir. AAİ üzvlərinin vəzifəyə qəbulu və vəzifədən getməsi qaydaları hər bir ölkənin Konstitusiyasında onların müstəqilliyinə neqativ təsir etmədən və ölkənin konstitusional strukturuna uyğun olaraq həyata keçirilməlidir.

Öz professional karyeralarında AAİ üzvləri və əməkdaşları audit etdikləri təşkilatların təsirinə məruz qalmamalı və onlardan bu və ya digər şəkildə asılılıqları olmamalıdır (5-6-cı maddələr). AAİ-nin işçi heyəti zəruri peşəkar keyfiyyətlərə və mənəvi dəyərlərə sahib olmalıdırlar. Onların peşə fəaliyyətləri dövründə müxtəlif peşəkar proqramlarda iştirakı və morivasiyası təmin olunmalıdır. Bunun üçün isə AAİ qarşısında qoyulan vəzifələrin öhdəsindən gəlməyə imkan verən maliyyə təminatına malik olmalıdırlar. Lazım gələrsə AAİ milli büdcə üzərində sərəncam verən

orqana özünə zəruri olan maliyyə vəsaitinin ödənilməsi barədə sorğu göndərə bilməlidir və ayrıca öz büdcəsinə malik olmalıdır.

Parlament və hökumətlə münasibələr, audit qaydaları

Lima deklarasiyasının 8-9-cu maddələri ali audit qurumunun parlament və hökumətlə əlaqələrini tənzimləyir. AAİ-lərə ölkə konstitusiyası və qanunları ilə verilən yüksək dərəcəli təşəbbüskarlıq və müstəqillik onların parlament ilə olan münasibətlərində də öz keçərliliyini saxlamalıdır. Yəni bir sıra hallarda AAİ-nin parlament tərəfindən təsis edilməsi onun müstəqilliyinə xələl gətirməməlidir. Hökumətlə münasibətlərdə qarşılıqlı subordinasiya prinsiplərinə əsaslanmır və AAİ-nin istənilən rəyi hökumətin bu və ya digər əməllərinə haqq qazandıra bilməz. AAİ öz növbəsində hökumət qurumlarının maliyyə menecment fəaliyyəti ilə bağlı olan bütün sənədlərə və qeydlərə çıxış imkanına malik olmalı və ya onları yazılı və ya şifahi formada tələb edə bilməlidir.

Qanunvericilik AAİ-yə tələb olunan sənədlərin ona hansı vaxt intervalında göndərilməli olduğunu da tənzimləməlidir. Auditə məruz qalmış orqan AAİ-nin audit tapıntılarına qanunvericiliklə nəzərdə tutulan müddət ərzində reaksiya verməlidir və neqativ halların aradan qaldırılması üçün hansı tədbirlərin görüldüyünü sadalamalıdır. Əks halda AAİ hüquq-mühafizə orqanlarına müraciət edə bilər. Məcburi xarakter daşıyan kənar audit fəaliyyətindən başqa AAİ icraedici və qanunverici orqanların sənədlərinə onların öz istəyi ilə nəzərə alınması məcburi olmayan ekspert rəyləri və məsləhətlər verə bilər. AAİ öz illik proqramını və audit metodlarını inklusiv əsasda özü müəyyən etməli, bu metodlar ən son elmi və texniki yeniliklərə əsaslanmalıdır.

AAİ-nin audit səlahiyyətləri və sahələri

Bir qayda olaraq AAİ-nin əsas audit səlahiyyətləri öz əksini konstitusiyada tapmalıdır, texniki detallar isə digər qanunvericilik aktları ilə tənzimlənə bilər. Dövlət büdcəsində əks olunub olunmamasından asılı olmayaraq dövlətin bütün maliyyə əməliyyatları AAİ-nin audit yoxlamasının obyektinə ola bilər. Dövlət büdcəsindən kənar baş verməsi maliyyə əməliyyatının kənar auditdən yayınması üçün əsas ola bilməz. AAİ öz fəaliyyətində mümkün qədər aydın müəyyən edilmiş büdcə təsnifatının və mühasibatlıq sisteminin bərqərar olmasını təşviq etməlidir.

AAİ ölkədən kənar təsis edilmiş dövlət qurumlarının maliyyəsini audit edərkən milli qanunvericiliklə yanaşı beynəlxalq hüquq normalarını da nəzərə almalıdır. AAİ vergi toplanması prosesinin (individual *vergi faylları da daxil olmaqla*) qanuniliyini, uyğunluğunu və lazım gələrsə effektivliyini də audit etməli, vergi toplanması hədəflərinə çatılması üçün tövsiyələr verməlidir. Ali audit qurumunun daha bir fəaliyyət sahəsi hökumətin imzaladığı kontraktlar, həyata keçirdiyi tenderlər və gördüyü ictimai işlərdir. AAİ iri dövlət infrastruktur layihələrini audit edərkən yalnız ödəmələri deyil, tikin-tinin keyfiyyətini və layihələrin idarə edilməsini də yoxlaya bilər.

Dövlətin iştirakçılıq payı olan birgə kommərasiya müəssisələri və dövlət büdcəsindən subsidiya alan təşkilatlar da məcburi kənar audit yoxlamasından keçməlidir. Xərcləmələri üzv ölkələrin maliyyəsi hesabına həyata keçirilən beynəlxalq və hökumətlərarası təşkilatlar üzv ölkələrin ali audit qurumlarının təmsilçilərindən ibarət xüsusi qurum tərəfindən müstəqil kənar auditin obyektinə ola bilərlər.

AAİ-nin hesabatlılığı

AAİ müntəzəm (*minimum illik əsasda*) olaraq öz tapıntıları parlamentə və ya qanunla nəzərdə tutulan digər quruma təqdim etməli və bu hesabatlar yayımlanmalıdır. İl ərzində qarşıya çıxan ən mühüm tapıntılar isə hesabatlılıq müddəti gözlənilmədən operativ olaraq açıqlanmalıdır. İllik hesabatları AAİ-nin bütün fəaliyyətini əhatə etməli və bu hesabatlılıq prinsipi ölkə konstitusiyasında öz

əksini tapmalıdır. AAİ-nin hesabatları audit faktlarının və tapıntılarının mahiyyətini, habelə onların qiymətləndirməsini obyektiv və aydın bir şəkildə ifadə etməlidir. Hesabatlar asan başa düşülən üslubda yazılmalıdır. AAİ-lər bütün fəaliyyətləri boyu dövlət maliyyəsindən istifadəni daha təkmil etmək üçün hökumətlə əməkdaşlıq etməlidirlər. Onlar habelə öz fəaliyyətlərində və hesabatlılıq sistemlərində INTOSAI və Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası kimi (International Federation of Accountants) təşkilatların qəbul etdiyi müasir audit standartlarından və etik qaydalarından istifadə etməlidirlər.

AAİ-nin müstəqilliyi üzrə Mexiko Deklarasiyası

INTOSAI-nin Lima Deklarasiyası və digər sənədləri birmənalı şəkildə təsbit edir ki, AAİ o zaman öz səlahiyyətlərini tam və səmərəli şəkildə yerinə yetirmiş olur ki, onlar hüquqi, təşkilati və funksional müstəqilliyə malik olsunlar. Bunları nəzərə alaraq INTOSAI-nin Mexiko şəhərində keçirilən 19-cu konqresində “*AAİ-nin müstəqilliyi üzrə Mexiko Deklarasiyası*” qəbul edilmişdir³. Bu sənəddə ali audit qurumlarının öz mandatlarını müstəqil şəkildə yerinə yetirmələri və son nəticədə dövlət sektorunun keyfiyyətli kənar auditi üçün fundamental hesab edilən 8 prinsip təsbit edilmişdir.

Cədvəl 1. Mexiko Deklarasiyasının əsas prinsipləri

Nö	Mexiko Deklarasiyasının əsas prinsipləri	Qısa izahat
1.	1-ci prinsip. Münasib və effektiv hüquqi çərçivə və bunun de fakto icrası üçün şərait.	AAİ-nin müstəqilliyinin qanunvericilikdə təsbit edilməsi tələb olunur.
2.	2-ci prinsip. Öz vəzifələrinin icrası zamanı toxunulmazlıq və hüquqi səlahiyyət müddətində təhlükəsizlik də daxil olmaqla AAİ rəhbərinin və üzvlərinin (kollegial təsisatın üzvləri kimi) müstəqilliyi.	Hüquqi qüvvəsi olan aktlar AAİ rəhbərinin və üzvlərin təyinatını, yenidən təyinatını, vəzifədən kənarlaşdırılmasını və təqaüdə göndərilməsini müəyyən edir. Bu proseslərin heç biri onları hökumətdən asılı hala gətirməməli, onların səlahiyyət müddəti öz vəzifələrinin sərbəst icrası üçün kifayət edəcək müddətdə olmalı və toxunulmazlıqları tam təmin edilməlidir.
3.	3-cü prinsip. Öz funksiyalarını yerinə yetirmək üçün kifayət edəcək geniş mandata və tam müstəqilliyə malik olmaq.	AAİ bütün ictimai maliyyəni, resursları və aktivləri resipientin hüquqi mahiyyətindən asılı olmayaraq audit edə bilməlidir. Bununla yanaşı AAİ hökumətin topladığı gəlirlər, dövlət müəssisələrinin hesabları, büdcə təşkilatlarının hesabatlarının keyfiyyəti və maliyyə əməliyyatlarının effektivliyi üzərində nəzarəti həyata

³ [http://www.issai.org/media\(626,1033\)/ISSAI_10_E.pdf](http://www.issai.org/media(626,1033)/ISSAI_10_E.pdf)

		<p>keçirir. Bəzi xüsusi hallar istisna olmaqla, AAİ hökumətin və ya dövlət müəssisəsinin ümumi siyasətini yoxlamır, yalnız onun siyasətinin icrasının müəyyən aspektlərini təftiş edir. Audit proqramını və prioritetlərini seçməkdə, planlaşdırmaqda, proqramlaşdırıb həyata keçirməkdə, nəticələrlə bağlı hesabat verməkdə və nəticələri izləməkdə, öz strukturunu idarə etməkdə və sanksiya xarakterli qəraları qəbul edib icra etməkdə AAİ qanunverici və icraedici hakimiyyətdən tamamilə sərbəst olmalıdır. AAİ hər hansı formada auditini apardığı qurumlarda təmsil oluna bilməz. AAİ personalı öz obyektivliklərini qorumaq üçün audit etdikləri təşkilatlarla hər hansı bir yaxın əlaqədə olmamalıdır.</p>
4.	4-cü prinsip. İnformasiyaya məhdudiyətsiz çıxış imkanı.	<p>AAİ öz vəzifələrinin icrası üçün ona lazım olan bütün informasiya və sənədlərə vaxtında, birbaşa, ödənişsiz və sərbəst çıxış malik ola bilmə gücündə olmalıdır.</p>
5.	5-ci prinsip. Öz fəaliyyəti ilə bağlı hesabat vermək hüququ və öhdəliyi.	<p>AAİ-nin öz fəaliyyətinin nəticələri ilə bağlı hesabat verməsi məhdudlanmasa da, belə hesabatlar ildə ən azı bir dəfə açıqlanmalıdır.</p>
6.	6-cı prinsip. Audit hesabatının məzmununu və zamanlamasını müəyyən etmək, onu çap etmək və yaymaq azadlığı.	<p>AAİ öz audit hesabatının məzmununu və zamanlamasını müəyyən etmək, onu çap etmək və yaymaq azadlığına malik olmalıdır. Qanunvericilik hesabatlılıqla bağlı AAİ üçün spesifik minimum tələbləri müəyyən edir. Bu hesabatlar həmçinin ictimaiyyətə də tam açıq olmalıdır.</p>
7.	7-ci prinsip. AAİ-nin tövsiyələrinin effektiv “təqib mexanizmləri”nin (follow-up mechanisms) mövcudluğu	<p>AAİ öz hesabatlarını nəzərdən keçirilməsi və oradakı tövsiyələrdən düzgün nəticə çıxarılması üçün qanunverici orqana, onun komissiyalarına və ya auditə məruz qalan qurumun yuxarı təşkilatına göndərir. AAİ öz daxili “təqib sistemi” ilə onun tövsiyələrinin və müşahidələrinin nəzərə alınması səviyyəsini izləyir və bunun da nəticəsini hesabat formasında həmin qurumlara göndərir. Bundan sonra isə pozuntuların aradan qaldırılmadığı aşkarlanarsa sanksiyalar tətbiq edilir.</p>
8.	8-ci prinsip. Maliyyə və inzibati müstəqillik, habelə lazımı qədər insan, material və maliyyə resurslarının mövcudluğu.	<p>AAİ özünün ehtiyac duyduğu qədər insan, material və maliyyə resurslarına malik olmalıdır və hökumət bu resursların təminatını nəzarətə götürməməlidir. AAİ öz büdcəsini özü idarə edə bilməli və ondan ayırmalar edə</p>

	bilməlidir. Qanunverici orqan və ya onun bir komissiyası AAİ-nin müvafiq resurslarla təminatına cavabdeh olmalıdır. Əgər mövcud resurslar yetərli deyilsə AAİ birbaşa qanunverici orqana müraciət edə bilməlidir.
--	---

Mənbə: Ali Audit İnstitutlarının Beynəlxalq Təşkilatı (INTOSAI)

Yuxarıda sadalanan tələb və normalardan göründüyü kimi, ali audit qurumlarının ölkədəki icra strukturlarından və hökumətlərdən müstəqilliyi önəmli şərtidir. Bu baxımdan, Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının sədrinin hökumətin ən nüfuzlu üzvlərindən biri ilə yaxın qohumluq əlaqəsində olması Lima və Mexiko deklarasiyalarının ali audit institutlarının müstəqilliyi ilə bağlı tələblərinin pozulması və ya tövsiyələrinin nəzərə alınmaması kimi qiymətləndirilə bilər. “Hesablama Palatası haqqında” qanunun 7-ci maddəsində qeyd edilib ki, “Hesablama Palatasının sədrliyinə və sədr müavinliyinə namizədlər Milli Məclisin sədri, Baş nazir, Maliyyə naziri, Baş prokuror, Ali Məhkəmənin sədri, İqtisad Məhkəməsinin sədri və Mərkəzi Bankın sədri ilə birbaşa qohumluq əlaqəsində ola bilməz”. Sadəcə bu maddədə dəyişiklik edilərək Hesablama Palatasının sədrinin və sədr müavinlərinin ümumiyyətlə mərkəzi icra hakimiyyəti orqanlarının rəhbərləri ilə qohumluq əlaqəsində olmaması bir tələb kimi qoyulmalıdır. Azərbaycanda dövlət büdcəsi üzərində kənar və müstəqil maliyyə nəzarəti institutunun effektiv və zəif olması beynəlxalq təşkilatların hesabatlarında da öz əksini tapmışdır. Lima və Mexiko deklarasiyaları ilə yanaşı INTOSAI ali audit institutlarının fəaliyyətinin norma və standartlarının təkmilləşməsi naminə aşağıdakı sənədləri də qəbul etmişdir⁴:

- 1) AAİ müstəqilliyi ilə bağlı rəhbər əsaslar və uğurlu təcrübələr (*Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence*);
- 2) AAİ-lər üçün şəffaflıq və hesabatlılıq prinsipləri (*Principles of transparency and accountability*);
- 3) Etik kodeks (*Code of Ethics*);
- 4) AAİ-lər üçün keyfiyyətə nəzarət sənədi (*Quality Control for SAIs*);
- 5) Hökumət auditində baza prinsiplər (*Basic Principles in Government Auditing*).

Sonuncu sənəddə INTOSAI-nin fəaliyyətindəki əsas audit standartları baza standartları, ümumi standartlar, sahəvi standartlar və hesabatlılıq standartları olmaqla 4 qrupa ayrılır. Etik kodeksdə isə AAİ və onun əməkdaşları üçün inam, etibarlılıq, düzgünlük, müstəqillik, obyektivlik və tərəfsizlik, siyasi neytrallıq, maraqlar konfliktinə yol verməmək, peşə gizliliyi, səriştə və davamlı fərdi inkişaf kimi tələblər öz əksini tapıb.

Dövlət maliyyəsinin idarə olunmasının bir aspekti olan mühasibat fəaliyyəti ilə bağlı normaları müəyyən edən digər çox önəmli bir qurum olan Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası (*The International Federation of Accountants – IFAC*) 1977-ci ilin 7 oktyabrında Almaniyanın Münhen şəhərində mühasiblərin 11-ci beynəlxalq konqresində təsis edilib⁵. Bu gün IFAC-ın dünyanın 129

⁴ <http://www.intosai.org/documents.html>

⁵ <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

ölkəsindən 173 professional üzvü var. Qurumun ali missiyası dünyada mühasibat işinin peşəkar keyfiyyətini artırmaqdır. IFAC-ın cari missiyası ictimai maraqlar naminə yüksək keyfiyyətli mühasibatlıq standartlarının inkişafına və tətbiqinə töhvə vermək, güclü və peşəkar mühasibat təşkilatlarının və şirkətlərinin formalaşması prosesində iştirak etmək, mühasibat uçotu və audit fəaliyyəti ilə məşğul olanlar üçün dəyərləri təkmil şəkildə formalaşdırmaqdan ibarətdir. Avropa Ali Audit İnstitutlarının Təşkilatı (*EUROSAI - European Organisation of Supreme Audit Institutions*) INTOSAI-nin regional bir qurumu olaraq 1990-cı ilə formalaşdırılıb. Hazırda təşkilatda 50 ali audit qurumu birləşir ki, onlardan da 49-u Avropa Şurasına üzv olan ölkələrin təşkilatlarıdır və digəri isə Avropa Auditorlar Məhkəməsidir. EUROSAI öz sənədlərində dövlət maliyyəsi üzərində nəzarət edən ali audit qurumunun müstəqilliyini onun ən əhəmiyyətli özəlliyi hesab edir və vurğulayır ki, bu müstəqillik bütün dövlət təsisatlarına inamın möhkəmlənməsində mühüm yer tutur⁶. Əsas missiyası üzv ölkələrin audit kimitələri arasında əməkdaşlığın genişləndirilməsi olan Asiya Ali Audit İnstitutlarının Təşkilatı isə (*ASOSAI - Asian Organization of Supreme Audit Institutions*) 1979-cu ildə Hindistanda təsis edilib və hazırda 45 üzvü var.

Beynəlxalq təşkilatların yanaşması

Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası büdcə və maliyyə icraatı ilə bağlı Milli Məclisə hesabat verən Ali Audit Qurumudur. Hesablama Palatasının fəaliyyəti ilə bağlı beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən dəyərləndirmələr aparılır və işin daha yaxşı təşkil olunması üçün müəyyən istiqmətlərdə tövsiyələr verilir. **Dünya Bankı** audit standartlarının yaxşılaşdırılması ilə bağlı yeni Audit Xidmətləri haqqda Qanunun qəbul edilməsi ilə əlaqədar öz tövsiyələrini təqdim edir. Belə ki, yeni qanun aşağıdakı sahələrdəki boşluqları əhatə etməlidir⁷:

- *auditorların hüquq və vəzifələri;*
- *peşə tənzimlənməsi;*
- *audit xidmətlərinin keyfiyyətinə təminat verilməsi;*
- *öhdəlik və intizam müddəaları;*

Əlavə olaraq tövsiyə olunan qanun Beynəlxalq Audit Standartlarından istifadə etməklə ölkə üçün audit xidmətləri ilə bağlı standartları təfəsilatı ilə müəyyən etməlidir. Auditorların təyin edilməsi, seçilməsi və vəzifədən azad edilməsi üçün şəffaf prosedurların olması və auditorların müstəqilliyinin təmin edilməsi də məsləhət görülür. Dünya Bankının hesabatında həmçinin o da qeyd edilir ki, Azərbaycanda böyük firmaların maliyyə məsələlərində şəffaflıq hələ də zəifdir.

⁶ http://www.eurosa.org/export/sites/eurosa/.content/documents/about-us/EUROSAI-Statement-of-independence_EN.pdf

⁷ http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_aze_eng.pdf

Ümumi olaraq audit xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı istər qanuni, istərsə də icra məsələlərində islahatlar həyata keçirilməlidir.

Beynəlxalq Büdcə Əməkdaşlığının 2010-cu ildə açıqladığı Açıq Büdcə İndeksinə (Open Budget Index) görə Azərbaycan 100 bal üzərindən cəmi 43 bal 2012-ci ildə açıqlanan indeksdə isə 42 bal almışdır⁸. Bu da o deməkdir ki, hökumət ictimaiyyəti ancaq mərkəzi hökumətin büdcəsi və büdcə ili dövründə müəyyən maliyyə fəaliyyətləri haqqda məlumatlandırır. Bu da ictimai vəsaitin idarə edilməsi ilə bağlı vətəndaşların hökumətdən hesabat tələb etməsini çətinləşdirir. Hesabatda həmçinin o da vurğulanır ki, əsas büdcə sənədlərindən olan Büdcə Çağırışı və Vətəndaş Büdcəsi nəşr olunmur. Büdcə Qanununda mövcud olan boşluqlar da xüsusi qeyd edilir. Qanun hökumətin gəlir və xərc arasındakı əlaqəni və onun siyasət və makroiqtisadi hədəflərini izah etməyə yardımcı olmur. Nəticə və yekun haqqda məlumat çatışmamazlığı var. Bu məlumat büdcənin təsirinin araşdırılmasında əhəmiyyətlidir. Açıq Büdcə Sorğusuna (*Open Budget Survey*) görə, Azərbaycan qanunvericiliyi ilə nəzərdə tutulmuş büdcə nəzarəti qənaətbəxş deyil. Açıq Büdcə Sorğusunun nəticələrinə görə həmçinin Azərbaycanda Ali Audit Qurumu (Hesablama Palatası) tərəfindən də nəzarət zəifdir. Buna səbəb olaraq isə aşağıdakı problemlər vurğulanır. Qanunda hansı hesablar üzrə auditin aparılması barəsində tam müfəssəl mülahizə yoxdur. Öz mandatına uyğun fəaliyyət göstərməsi üçün Ali Audit Qurumunun kifayət qədər resurları yoxdur. Audit hesabatlarına nəzarətlə bağlı qanunvericilik məhduddur. Audit məsələləri ilə bağlı icra ediləcək növbəti mərhələlər haqqda öncədən hesabatlar verilmir. Azərbaycanla yanaşı digər bir sıra ölkələrin ali audit qurumlarına xarakterik olan çatışmazlıqlardan biri də, maliyyə və uyğunluq audit zamanı ortaya çıxarılan tapıntıların və pozuntu faktlarının ortadan qaldırılması üçün müvafiq izləmə prosedurlarının olmamasıdır. Bu və yuxarıda qeyd edilən problemləri nəzərə alaraq Beynəlxalq Büdcə Əməkdaşlığı audit xidmətlərinin yaxşılaşdırılması və təkmilləşdirilməsi üçün Azərbaycana öz tövsiyyələrini təqdim edir.

- *Büdcə Çağırışı və Vətəndaş Büdcəsi sənədlərini nəşr etmək və cəmiyyət üçün əlçatan etmək;*
- *Büdcə Təklifləri, Qiüvvədə olan Büdcə, il ərzində, ilin ortası və ilin sonunda hesabatlar haqqda məlumatların əhatəliliyini artırmaq;*
- *Büdcə haqqında qanunvericilik dinləmələrində ictimai şahidlik üçün imkanlar yaratmaq;*
- *Sadəcə büdcə qəbul olunduğu zaman yox, ondan sonra da büdcənin icra edildiyi dövrdə daha əhatəli nəzarəti təmin etmək üçün qanunvericilik bazasının təmin edilməsi;*
- *Büdcədən kənar vəsaitlər üzrə məlumatları özündə ehtiva edən audit hesabatlarının nəşr edilməsi və ictimaiyyətə açıqlanması;*

⁸ <http://internationalbudget.org/what-we-do/open-budget-survey/country-info/?country=az>

Hesablama Palataları ilə bağlı beynəlxalq təcrübə

Hesablama palataları və ya ali audit qurumları üzrə ölkələrdə fərqli təcürbələr mövcuddur. Bu səbəbdən də müxtəlif ölkələrin təcürbələrini araşdırmaq məqsədə uyğundur.

İngiltərə təcürbəsinə nəzər salsaq görürük ki, Milli Audit Ofisinin hal-hazırkı forması 1983-cü ildə qəbul olunan Milli Audit Aktı ilə yaranmışdır⁹. Ancaq tarixi araşdırma sənədlərindən görmək olur ki, rəsmilərin dövlət xərclərinin auditi ilə bağlı ittiham olunması faktları zamanı 1314-cü ildə Maliyyə Nazirliyinin Audit xidmətinin sənədlərinə istinad edilir. Bu da audit xidmətlərinin tarixinin yeni olmadığını göstərir. İngiltərə Milli Audit Ofisi Parlament adından dövlət xərclərini əhatəli şəkildə nəzərdən keçirir. Qurumun mərkəzi dövlətin xərclərinə nəzarət etməsində əsas iki məqsəd var. Birincisi audit nəticələrinin Parlamentə təqdim edilməsi, hesabatının verilməsi ilə hökumət və hökmət orqanlarının ictimai vəsaiti necə xərclədiklərinə cavabdeh olmasını təmin etməkdir. İkinci əsas məqsəd isə birincini təmin etməklə vergi ödəyicilərinə onların ödədikləri vergi məbləğlərinin necə xərcləndiyini, onlara necə faydalı olduğunu göstərməkdir. Bundan əlavə Milli Audit Ofisinin digər məqsədi də dövlət xidmətləri göstərən qurumlara xidmətlərin çatdırılmasının yaxşılaşdırılmasında kömək etməkdir. Audit və təftiş hüquqları Milli Audit İnstitutunun rəhbərinə aiddir. Milli Audit Ofisinin əməkdaşları bu səlahiyyəti onun adından həyata keçirirlər.

Qeyd edək ki, istər Milli Audit Ofisinin əməkdaşları, istərsə də rəhbəri tamamilə hökumətdən asılı olmadan fəaliyyət göstərirlər. Onlar dövlət qulluqçusu hesab edilmir və heç bir nazirliyə hesabat vermirlər. Həmçinin hökmüətin hər hansı bir qərar alma prosesində də məsləhətçi kimi iştirak etmirlər. Milli Audit Ofisinə nəzarət Parlamentin Hesablama Komissiyası tərəfindən həyata keçirilir. Komissiya Milli Audit İnstitutunun işini necə icra etdiyinə nəzarət etmək üçün xarici auditorları təyin etmək səlahiyyətinə sahibdir. Milli Audit Ofisinin strukturu *Nəzarətçi və Baş Audit (Comptroller & Auditor General)* və onun köməkçisi, Baş Əməliyyatçı Direktor və icarçı idarə heyyyəti üzvlərindən ibarətdir. İdarə heyyyəti müstəqil qeyri-icraçı sədri seçir.

Milli Audit Ofisi hər il 500-ə yaxın hesab və 1 tirilyon funt-sterlinqdən çox maliyyə vəsaiti üzrə audit xidməti həyata keçirir. Milli Audit Ofisi Birləşmiş Krallığın bütün sahələri üzrə maliyyə hesablarını yoxlayır. Audit xidməti həmçinin dövlət müəssisələrini də əhatə edir. Milli Audit

⁹ <http://www.nao.org.uk/>

Ofisinin dövlət təbəçiliyində olan müəssələrin maliyyə məsələlərinə nəzarət səlahiyyəti 2008-2009-cu il üzrə hesabat dövründə qüvvəyə minmiş Şirkət Müddəaları haqqında fərmandan sonra yaranmışdır. Milli Audit Ofisi özünə vizyon olaraq xalqın vəsaitlərinin səmərəli xərclənməsinə kömək etməyi seçib. İş proqramı əsasən üç sahə üzrə fokuslanıb: maliyyənin idarə edilməsi və hesabatlılığı yaxşılaşdırmaq; məlumatdan daha yaxşı istifadəni təmin etmək; və əmin olmaq ki, xidmətlərin çatdırılmasında xərclər minimuma endirilir. 2011-ci ildə audit xidmətləri sayəsində səmərəli xərcləmə nəticəsində 1 milyard funt-sterlingdən çox maliyyə vəsaitinə qənaət edilmişdir. Məqsədlərə nail olmaq üçün Milli Audit Ofisi səhmdarlar, və digər təşkilatlarla əməkdaşlıq edir. Əsas funksiyalardan biri də şəffaflığı təmin etmək məqsədi ilə mütəmadi şəkildə nəticələrə dair hesabatlar nəşr etmək və ictimaiyyəti məlumatlandırmaqdır. İctimaiyyət üçün məlumatın əl çatan olması təmin edilir. Milli Audit Ofisinin fəaliyyətindən narazı olan istənilən vətəndaş, qurum, təşkilat öz şikayətini çatdırı bilər. Audit xidmətləri zamanı strategiyanın yenidən baxılmasına, keyfiyyətin yaxşılaşdırılmasında bunlar nəzərə alınır. Milli Audit Ofisinin maliyyə auditini apardığı sahələrdən və ya qurumlardan biri də, 90 milyard funt-sterling aktivləri olan və illik büdcəsi 34 milyard funt-sterlingə çatan Müdafiə Nazirliyi¹⁰. Ofis müdafiə və müdafiə sənayesi sahələrində yalnız 2013-cü ilin 6 ayında 9 hesabat hazırlayaraq yayımlayıb.

Birləşmiş Krallıq təcürbəsində olduğu kimi **Almaniyada** audit institutunun tarixi keçmişə-300 il öncəyə gedib dayanır. 1714-cü ildə “Ümumi Hesablama Palatası”nın əsası qoyulur. Daha sonra “Ali Hesablama Palatası” adlandırılan qurum müstəqil, kollegial, Prusiya idarəetməsindən asılı olmayan xarici audit qurumu kimi dövlətin maliyyə hesablarının auditi ilə məşğul olur. 1950-ci ildə “Bundesrechnungshof” Frankfurtda yaradılır¹¹. Konstitusiya ilə müstəqilliyi təmin edilən qurumun üzvləri müxtəlif hesablar üzrə 500 milyard Avrodan çox dövlət vəsaitinin auditini aparır. Qeyd edək ki, Birləşmiş Krallıqdan fərqli olaraq Almaniyada audit xidməti sadəcə xərclər yox həmçinin dövlətin gəlir mənbələri üzrə də audit aparır. Almaniyada da Birləşmiş Krallıqda olduğu kimi “Bundesrechnungshof” Parlament üçün hesabat hazırlayır. Əlavə olaraq qeyd etmək lazımdır ki, qurum həmçinin Federal Hökumətə də hesabat verir. Hər iki ölkədə ortaq olan cəhətlərdən biri də audit institutlarının müstəqilliyi ayrıca qanunla tənzimlənir. Qeyd edək ki, vətəndaşlar

¹⁰ <http://www.nao.org.uk/search/type/report/sector/defence>

¹¹ http://bundesrechnungshof.de/home-en?set_language=en

tərəfindən daxil olan ərizə və məlumatlar əsasında da qurum audit aparılacaq sahələri müəyyən edə bilər. Bu da Birləşmiş Krallıqda olduğu kimi vətəndaşların iştirakının göstəricisidir. Qurum illik olaraq Almaniya Parlamenti və Federal Hökumətə hesabat verir. Almaniyanın ali audit qurumu illik audit planından kənar olaraq da əlavə audit tapıntılarının hesabat formasına salır və olduqca ünvanlı şəkildə parlamentə təqdim edir.

1918-ci ilə qədər Avstriya-Macaristan monarxiyasının bir hissəsi olan **Çexiya torpaqlarında** (Bohemiya, Moraviya və Silezya) ilk audit qurumu olan Hesablama Palatası Məhkəməsi (Hofrechnungskammer) adında 1761-ci ildə qurulmuşdur¹². 1919-cu ildən sonra audit xidmətləri Çexiyada xəzinə audit, inzibati audit və dövlət auditini əhatə edib. 1993-cü ilin Yanvarında Çexiya Respublikası ayrıca müstəqil dövlət olduğundan sonra Ali Audit İnstitutunun əsası 1993-cü ilin İyulunda qoyulmuşdur. Ali Audit İnstitutunun mövcudluğu Almaniya, Birləşmiş Krallıq və digər Avropa ölkələrinin çoxunda olduğu kimi ölkə Konstitusiyası ilə təmin olunur. Digər ölkələrdə olduğu kimi Çexiyada da Ali Audit İnstitutu öz funksiyalarını heç bir qanunverici (parlament) və icraedici (hökumət) orqana tabe olmadan həyata keçirir. Maksimum dərəcədə Ali Audit İnstitutunun işində siyasi təsir amili aradan götürülür. Ali Audit İnstitutu dövlət əmlakınının idarə olunmasının auditi ilə məşğuldur. Qurumun prezidenti və vitse-prezidenti 9 il müddətində Parlamentin Deputatlar Palatasının tələbi ilə respublikanın prezidenti tərəfindən təyin edilir. Bütün struktur və fəaliyyət qanunla tənzimlənir.

Ali Audit İnstitutunun idarəetmə struktru prezident, vitse-prezident, senatorlar, idarə heyyyətindən ibarətdir və onların statusu deputatların statusları ilə müqayisə edilə bilər. İdarə heyyyətinin üzvləri Kollegiyada iştirak edir və prezident və ya vitse-prezident kimi audit planın təşkil olunmasında təkliflər irəli sürmə və həyata keçirmə səlahiyyətinə sahibdirlər. Ali Audit İnstitutunun əsas missiyası konstitusional institutları təmin etmək və eləcə də vətəndaşları vergi ödəyicilərindən qanunlar çərçivəsində yığılan vəsaitlərin necə idarə edilməsi haqqda etibarlı məlumatla təmin etməkdir. Qurum həmçinin dövlət büdcəsinə də nəzarət edir. Audit planı qurumun prezidenti, vitse-prezidenti üzvləri tərəfindən tərtib edilir. Daha sonra protokollar hazırlanır. Ali Audit İnstitutunun bülletenləri rüblük olaraq nəşr olunur. Çexiya Ali Audit İnstitutu Lima və Meksika Deklarasiyasının bütün tələblərinə cavab verir.

¹² <http://www.kacr.cz/en/>

Baxmayaraq ki, Avropa ölkələrinin əksəriyyətində dövlətin xərclərinə nəzarət təcrübəsində audit qurumları bənzərdirlər, **Norveç** təbii resursla zəngin ölkə kimi maraq kəsb edir. Qeyd edək ki, Norveç parlament idarəçiliyinin mövcud olduğu ölkələrdəndir. Audit qurumu kimi fəaliyyət göstərən Baş Auditor Ofisi cəmiyyətin resurslarının və vəsaitinin Norveç Parlamentinin qərarlarına uyğun şəkildə istifadə və idarə edilməsini təmin etmək məqsədi daşıyır¹³. Yuxarıda analiz edilən ölkələrdə olduğu kimi Norveçdə də Baş Audit Ofisinin hökumət idarəçiliyi ilə əlaqələrində müstəqilliyi təmin edilir. Belə ki, audit nə nəzarət fəaliyyətinin nəticələri haqqda yalnız parlamentə hesabat verir. Almaniya, Birləşmiş Krallıq və Çexiyadan fərqli olaraq Norveçdə aidiyyət qurum audit xidmətlərini maliyyənin auditi, iqtisadi performans üzrə audit və korporativ nəzarət olmaqla təsnifatlaşdırır. Norveç praktikasında diqqət cəlb edən və araşdırdığımız digər ölkələrdə rast gəlinməyən məqamlardan biri də iqtisadiyyatın sisteməlik araşdırılması və səmərəlilik və effektivlik üzrə audit işinin təşkil edilməsidir. Qurumun strukturu Baş Auditor, Katib və İdarə Heyətində təmsil olunan müxtəlif departamentlər üzrə auditorlar təşkil edirlər. Yuxarıda təhlil edilən digər ölkələrdə olduğu kimi Norveçdə də Baş Audit Ofisi istər parlamentə, istərsə də ictimaiyyətə nəticələr haqqda hesabatlar təqdim edir. Ancaq vətəndaşların audit proseslərində iştirakı haqqda informasiyaya rast gəlinmir. Norveçin kənar audit qurumu dövlət maliyyəsinin idarə edilməsinə nəzarətlə yanaşı, dövlətin payı olan korporativ sektor təmsilçilərinin də yoxlanılmasını öz missiyasına daxil edib¹⁴.

Bəzi ölkələrdə olduğu kimi **Litvada** da Milli Audit Ofisi Litva Parlamenti (Seimes) qarşısında hesabat verməli olan ali dövlət audit institutudur. Milli Audit Ofisinin əsas funksiyası Dövlət mülkiyyətinin istifadəsi zamanı qanuniliyin qorunmasına və səmərəliliyin təmin olunmasına nəzarət edir¹⁵. Dövlət büdcəsinin icra edilməsinə nəzarət də Milli Audit Ofisinin funksiyaları arasında yer alır. Yuxarıda qeyd edilən ölkələrin təcrübəsində olduğu kimi Litvada da Milli Audit Ofisinin fəaliyyəti ölkə Konstitusiyaya ilə tənzimlənir. Həmçinin “Dövlət Mülkiyyətinin İdarə edilməsi” haqqda mövcud olan qanun və fərmanlarda da qurumun iş prinsipləri, fəaliyyətinin qanuni bazası yer alır. Qurumun strukturu Baş Auditor, Baş Auditorun müavini, və digər audit

¹³ <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Pages/AboutRiksrevisjonen.aspx>

¹⁴ <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/CorporateControl/Pages/CorporateControl.aspx>

¹⁵ http://www.vkontrole.lt/en/about_history.shtml

departamentlərinin rəhbərlərindən ibarətdir. Baş Auditorun səlahiyyətləri Milli Audit Ofisi haqqında qanunla tənzimlənir. Norveç praktikasında müşahidə edilən audit xidmətlərinin üç əsas başlıqda təsnifatlaşdırılması Litvada da mövcuddur. Maliyyə xidmətlərinin auditi, performansın auditi və gəlirlərin auditi Litva Milli Audit Ofisinin audit xidmətlərinin əhatə etdiyi əsas sahələrdir. Qeyd edək ki, vətəndaşlar audit ilə bağlı nəticələri müəyyən dövr ərzində rahatlıqla görə bilərlər. Litva Milli Audit Ofisi hər il dövlət büdcəsinin gəlir və xərcləri, dövlət əmlakının idarə edilməsi ilə yanaşı, dövlət borcları ilə bağlı da əlavə hesabat hazırlayır. Bu hesabatı Litva parlamentinin 15 daimi komitəsinin hər biri nəzərdən keçirir.

Amerika Birləşmiş Ştatlarında vergi ödəyicilərinin ödədikləri vəsaitlərin hökumət tərəfindən necə xərclənməsinə nəzarət edən qurum olan Ümumi Hesabatlılıq İdarəsinin adı 2004-ci ildə dəyişdirilərək Hökumət Hesabatlılıq İdarəsi (Government Accountability Office) kimi verilir¹⁶. Qurum müstəqil, heç bir siyasi partiyaya dəstəkləmir və ancaq Konqres üçün hesabat verir. Vaxtaşırı Konqresi məlumatlandırmaqla hökumətin vergi ödəyicilərinin ödədikləri vəsaitlərə nəzarət xidmətini həyata keçirir. Çexiya təcürbəsində qeyd etdiyimiz qurumun rəhbərinin parlament tərəfindən prezidentə təqdim edilməsi ilə seçilməsi təcürbəsini ABŞ-da da müşahidə edirik. Konqres tərəfindən prezidentə təqdim edilən namizədlər arasından seçiləcək Baş Audit Çexiyada olduğu kimi 9 il yox 15 illik müddətə təyin edilir. Qurumun iş prinsipindəki əsas dəyərlər hesabatlılıq, bütövlüyü və etibarlılığı təmin etməkdir.

Türkiyə Böyük Millət Məclisinin büdcədən istifadə etmə haqqına uyğun olaraq dövlət müəssisələrinin qanunlara uyğun formada fəaliyyət göstərməsini, büdcə gəlirlərinin əldə edilməsi və xərclənməsi zamanı səmərəliliyin təmin edilməsi məqsədi ilə fəaliyyət göstərən Sayıştay adlanan Ali Audit İnstitutu fəaliyyət göstərir¹⁷. Türkiyə Cümhuriyyətinin yüksək audit qurumu olan Sayıştayın 151 yaşı var. Sayıştay 29 may 1862-ci ildə, başda Fransa olmaqla qitə Avropası ölkələrinin modeli əsasında qurulub. Fəaliyyəti hazırda Türkiyədə qüvvədə olan və 1982-ci ildə qəbul edilən konstitusiyanın 160 və 164-cü maddələri, habelə 3 dekabr 2010-cu ildə qəbul edilən "Sayıştay qanunu" ilə tənzimlənən bu qurum parlamentə (Türkiyə Böyük Millət Məclisi - TBMM) hesabat verən müstəqil təsisatdır. Sayıştayın fəaliyyətində sxemdə öz əksini tapan maliyyə nəzarəti, uyğunluq nəzarəti və performans nəzarəti mühüm yer tutur. Maliyyə nəzarəti dövlət təşkilatlarının hesab və əməliyyatları ilə maliyyə fəaliyyəti, maliyyənin idarə edilməsi və daxili nəzarət sistemlərinin qiymətləndirmə nəticələrini də nəzərə alaraq maliyyə hesabatlarının və cədvəllərinin etibarlılığının və doğruluğunun yoxlanılmasıdır. Uyğunluq nəzarəti dövlət təşkilatlarının gəlirləri, xərcləri və sahib olduqları əmlakla əlaqədar hesablarının və əməliyyat-

¹⁶ <http://www.gao.gov/about/index.html>

¹⁷ <http://www.sayistay.gov.tr/tc/temel.asp>

larının qanunvericiliyə uyğunluğunun yoxlanmasıdır. Performansa nəzarət isə dövlət təşkilatlarının əvvəlcədən bəyan etdikləri strateji hədəflər və göstəricilərlə onların real fəaliyyət nəticələrinin müqayisə edilərək yoxlanmasıdır. Performans nəzarəti dövlət qurumlarının fəaliyyətinin səmərəliliyi, məhsuldarlığı və qənaətcilliyini qiymətləndirməklə yanaşı, performansın ölçülməsini də nəzərdə tutur. Türkiyə Cümhuriyyəti Sayıştayı öz büdcəsi üzərində müstəqil qərar verir, audit və yoxlama proqramlarının məzmununu müstəqil hazırlayır, bütün növ maliyyə sənədlərini əldə edə bilir, parlamentə göndərəcəyi hesabatların məzmununu və zamanlamasını özü müəyyən edir. Bir sözlə, o, araşdırma, nəzarət və qərar qəbulu fəaliyyətində tam şəkildə funksional və institusional müstəqilliyə malikdir. Ancaq bununla yanaşı, illik audit proqramından kənar olaraq da TBMM maliyyə yoxlamaları aparmağı Sayıştaydan tələb edə bilər və ya bu cür tələb vətəndaşlardan da daxil ola bilər. Sayıştayın ən önəmli özəlliklərindən biri də onun mühakimə etmək və ilkin istintaq təhqiqatı aparmaq səlahiyyətlərinə malik olmasıdır. Bununla əlaqədar olaraq sayıştayın nəzdində baş təhqiqat müstəntiqi (başsavcı) fəaliyyət göstərir. Sayıştay dövlət maliyyəsinin tərkib hissəsi olan aşağıdakı strukturların və proseslərin auditini aparır: (a) mərkəzi dövlət büdcəsindən maliyyələşən bütün dövlət təşkilatları, sosial müdafiə qurumları, məhəllə təşkilatlanmaları, bütün dövlət şirkətləri, sərmayəsindəki dövlət payı 50%-dən çox olan anonim şirkətlər; (b) dövlət təşkilatları tərəfindən cəlb edilən daxili və kənar borclar, borc faizi ödəmələri, xəzinədarlıq zəmanətləri, xəzinədarlıq tərəfindən nağd pulun idarə olunması prosesi, dövlətin əldə etdiyi kənar fondlar, qrantlar, ianələr, büdcədən kənar hesablar və əməliyyatlar; (c) beynəlxalq hüquqa və ikitərəfli sazişlərə uyğun olaraq beynəlxalq təşkilatların hesabları və əməliyyatları, bələdiyyələrin idarə etdikləri fondlar, özəl büdcəli təşkilatlar və universitetlər. Sayıştay tərəfindən yoxlama, nəzarət və auditə məruz qalan dövlət maliyyəsi Türkiyənin dövlət maliyyə sisteminin təqribən 85%-ni əhatə edir. Sayıştay öz fəaliyyətinin nəticəsi olaraq mühakimə funksiyasına uyğun təhqiqat hesabatları və operativ məlumatlandırma sənədləri hazırlayır. Analiz etdiyimiz digər ölkələrdə olduğu kimi, Türkiyədə də qurumun hökumətdən müstəqil şəkildə fəaliyyət göstərməsinin qanunla tənzimləndiyi görülür. Yuxarıda verilən ölkələrdən fərqli olaraq Sayıştay həmçinin əldə edilən məlumatların vəzifə tələbləri xaricində üçüncü şəxslərə ötürülməsinin qadağan olduğunu da vurğulayır. Türkiyə təcrübəsində diqqət çəkən bir hal da Sayıştayın əsas dəyərləri arasında ictimaiyyətin iştirak imkanının xüsusi vurğulanmasıdır. Belə ki, “Ehtiyacları və Gözləntilərə Həssaslıq” olaraq qeyd edilən müddiada Sayıştayın prinsipləri arasında TBMM və ictimaiyyət ilə birlikdə nəzarət edilən qurumu və quruluşların gözlənti və ehtiyaclarına həssas yanaşaraq birgə əməkdaşlıq şəklində həll yollarının təklif ediləməsinin son dərəcə əhəmiyyətli olduğu vurğulanır. Müxtəlif ölkələr üzrə aparılmış araşdırmaların nəticələrini cədvəl şəklində təqdim etməklə bənzərlik və fərqlilikləri görmək daha asan olur.

Cədvəl 2. Ali audit institutlarının əsas xüsusiyyətlərinin müqayisəsi

Ölkə	Hüquqi status və Müstəqillik	Audit funksiyası	Hesabatlılıq (kimə hesabat verir?)	Rəhbərin seçilməsi	Vətəndaşların iştirakı
-------------	-------------------------------------	-------------------------	---	---------------------------	-------------------------------

İngiltərə	1983-cü il Milli Audit Aktı ilə hal hazırkı forması yaradılır. Hökumətə tabe deyil, heç bir nazirliyə hesabat vermir.	Dövlət xərclərinə və gəlirlərinə nəzarət	Parlamentə hesabat verilir.	Nəzarətçi və Baş Audit (Comptroller and Auditor General)-idarə heyyyəti tərəfindən seçilir.	Audit xidməti ilə bağlı vətəndaşlar tərəfindən daxil olan ərizə və şikayətlər növbəti dövrlərdə nəzərə alınır.
Almaniya	-Mövcudluğu ölkə Konstitusiyası ilə təmin edilir. -Əsas Qanun (114.cü maddə) -Büdcə Prinsipi Aktı (88-114-cü maddələr) -Audit Qaydaları	Dövlət xərclərinə və gəlirlərinə nəzarət	Almaniya Parlamenti və Federal hökumətə hesabat verilir.	Prezident və vitse-prezident parlament tərəfindən seçilir.	Vətəndaşların təklifləri əsasında audit ediləcək hesablər müəyyən edilə bilər.
Çexiya	Mövcudluğu ölkə Konstitusiyası ilə təmin edilir. Heç bir qanunverici (parlament) və icraedici (hökumətə) orqana tabe olmadan funksiyasını yerinə yetirir.	Xərclərə, dövlət büdcəsinə nəzarət	Parlamentə hesabat verir.	Qurumun prezidenti və vitse-prezidenti Deputatlar Palatasının tələbəi ilə ölkə prezidenti tərəfindən seçilir.	Məlumata rast gəlinmir.
Norveç	Fəaliyyəti Norveç Konstitusiyası və Dövlət Hesablarının Auditi haqqda aktla təmin edilir.	-maliyyənin auditi -iqtisadi performans üzrə audit -korporativ nəzarət	Parlamentə hesabat verir.	Parlament tərəfindən seçilir.	Mövcud olan qanunvericiliyə görə ictimaiyyətə büdcə prosesində iştirak imkanı tanınır.
Litva	Fəaliyyəti ölkə	-dövlət	Parlamentə	Parlament	Daxil olan şikayət

	Konstitusiyası və Dövlət mülkiyyətinin idarə edilməsi haqqda qanunla təmin edilir.	büdcəsinin icrasına nəzarət - səmərəliliyə nəzarət maliyyənin auditi -iqtisadi performans üzrə audit -korporativ nəzarət	hesabat verir.	tərəfindən seçilir.	və təklifləri nəzərdən keçirməlidir.
ABŞ	Heç bir siyasi partiyayı dəstəkləməyən, müstəqil fəaliyyət göstərir.	Vergi vəsaitlərinin xərclənməsinə nəzarət	Konqrese hesabat verir.	Konqres tərəfindən irəli sürülən namizəd prezident tərəfindən seçilir.	İştirak qanunvericiliklə təmin edilir.
Türkiyə	Sayıştay haqqında qanun mövcuddur.	Büdcənin icrasına nəzarət	TBMMə hesabat verir.	Sayıştay başkanı komisiya tərəfindən müəyyən edilən 2 namizəd arasından gizli səsvermə ilə TBMM seçir	Sayıştay haqqında qanunda vətəndaşların iştirakı xüsusi vurğulansa da fiskal ildə dəyişikliklər edilmir.
Azərbaycan	2 iyul 1999-cu ildə Hesablama Palatası haqqında qanunla formallaşıb.	Dövlət büdcəsinin və büdcədənkənar fondların gəlir və xərclərinə nəzarət	Parlamentə (Milli Məclisə) hesabat verilir.	Hesablama Palatasının sədrinin və sədr müavinlərinin təyin olunma qaydaları Milli Məclisin Daxili Nizamnaməsi ilə	Vətəndaşlar tərəfindən daxil olan ərizə və şikayətlərin nəzərə alındığı bildirilsə də, bunun şəffaf mexanizmi

				müəyyənləşdirilir.	yoxdur.
--	--	--	--	--------------------	---------

Bəzi ölkələr üzrə Ali Audit İnstitutları ilə bağlı analiz aparılarkən müəyyən ortaq və fərqli cəhətlər ortaya çıxır. Qurumun müstəqillik məsələsində demək olar ki, yuxarıda qeyd edilən ölkələrdə bənzər təcrübə müşahidə edilir. Ali Audit İnstitutları hökumətin tabeçiliyində olmadan sərbəst şəkildə fəaliyyət göstərirlər. Bəzi ölkələrdə isə hətta Ali Audit İnstitutunun rəhbəri üzvlər arasından seçilir. Belə bir təcrübə İngiltərədə mövcuddur. İdarə Heyyyətinin üzvləri müstəqil şəkildə sədri seçirlər. Ancaq Almaniya, ABŞ, Çexiyada parlament tərəfindən təqdim edilən namizədlər arasından ölkə prezidenti Ali Audit İnstitutunun rəhbərini seçir. Ancaq buna baxmayaraq Ali Audit İnstitutları audit nəticələri ilə bağlı ancaq parlament qarşısında hesabat verir. Müşahidə edilən başqa bir məqam isə ictimaiyyəti, ölkə vətəndaşlarını məlumatlandırmaq məsələsidir. Analiz etdiyimiz ölkələrin hamısında hesabatlarda şəffaflyq təmin edilməli, bütün ictimaiyyət üçün məlumatlar əlçatan olmalıdır. Hətta Türkiyə, Litvada Ali Audit İnstitutları ilə bağlı olan qanuna nəzər saldıqda görürük ki, vətəndaşların iştirakı xüsusi qeyd edilir. Belə ki, vətəndaş cəmiyyətləri, qeyri hökumət təşkilatları, istənilən vətəndaş hesabatlarla, audit nəticələri ilə bağlı öz irad və təkliflərini bildirə bilər və aidiyyəti üzrə bunlar nəzərə alınır.

Azərbaycanda Hesablama Palatası 1999-cü ildə yaranmışdır. Hesablama Palatası Milli Məclis tərəfindən yaradılır, ona hesabatlıdır və təşkilati və funksional müstəqilliyə malikdir. Hesablama Palatası sədrdən, sədr müavinindən və 7 auditorndan ibarətdir. Onlar parlament tərəfindən təyin edilir və azad edilir və onların səlahiyyət müddəti 7 ildir. Azərbaycanda Hesablama Palatası dövlət büdcəsinin gəlir və xərclərinə nəzarət edir. Hesablama Palatasının funksiyalarına həmçinin dövlət büdcələrinin layihələrinə və müvafiq qanun layihələrinə rəyin verilməsi, rübdə bir dəfə dövlət büdcəsinin gəlir və xərclərinin icrası haqqında Milli Məclisə məlumatın verilməsi daxildir. Hesablama Palatası həmçinin dövlət əmlakına və onun satışından əldə edilən gəlirlərə nəzarəti həyata keçirir. Hesablama Palatasının fəaliyyətinin digər istiqaməti büdcə prosesinin təkmilləşdirilməsi haqqında təkliflərin hazırlanması və Milli Məclisə təqdim edilməsidir.

Gürcüstanda maliyyə nəzarəti orqanı olan Dövlət Nəzarət Orqanının tarixi 1991-ci ildən başlayır. Dövlət Nəzarət Orqanı müstəqil qurum kimi fəaliyyət göstərir və Parlamentə hesabatlıdır. Dövlət Nəzarət Orqanının sədri Parlament tərəfindən, sədr müavinləri və üzvlər isə sədr tərəfindən təyin və azad edilir. Dövlət Nəzarət Orqanı dövlət gəlirlərinə nəzarət etmir. Onun əsas funksiyalarına içtimai (dövlətin, muxtar respublikaların və yerli hökumətlərin (bələdiyyələrin) vəsaitlərin xərcləmələrinə və içtimai əmlakın idarə edilməsinin və səmərəliliyinin audit, içtimai vəsaitlərinin idarə edilməsinin təkmilləşdirilməsi, dövlətin gəlir və xərclərinə təsir edən qanunvericiliyin ekspertizası daxildir. Dövlət Nəzarət Orqanı həmçinin büdcə gəlirləri və xərclərinin əsaslandırılmasını həyata keçirir və yarımillik dövlət büdcəsinin gəlir və xərclərinin icrası haqqında Parlamentə hesabat verir. Dövlət Nəzarət Orqanı həmçinin daxili nəzarətin auditini həyata keçirir.

Qazaxıstanda Hesablama Komitəsi 1996-cı ildə yaradılıb. Hesablama Komitəsi Prezidentə tabedir və hesabatlıdır. Hesablama Komitəsinin Sədri prezident tərəfindən 5 il müddətinə təyin edilir. Prezident həmçinin 2 üzvü təyin edir, digər 6 üzv isə Parlament (3-ü yuxarı palata, 3-ü də aşağı

palata) tərəfindən təyin edilir. Qazaxıstanda Hesablama Komitəsi dövlət büdcəsinin xərclərinə nəzarət etmir, həmçinin büdcə gəlir və xərclərinin əsaslandırılmasını (ilkin nəzarət) həyata keçirir. Hesablama Komitəsi dövlət büdcəsinin gəlirlərinə, dövlət büdcəsi xərclərinin və dövlət əmlakının idarə edilməsinin səmərəliliyinə, həmçinin Milli Fondun xərclərinə nəzarət edir. Hesablama Komitəsi həmçinin büdcə qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər, dövlət maliyyə nəzarəti üzrə qanunvericilik aktları hazırlayır.

Ukraynada Hesablama Palatası 1997-ci ildən etibarən fəaliyyət göstərir. Hesablama Palatası Parlamentə tabedir və hesabatlıdır. Sədr Parlament tərəfindən 7 il müddətə təyin edilir. Parlament həmçinin Sədr müavinləri və auditorları təyin edir. Hesablama Palatası dövlət büdcəsi gəlirlərinə nəzarət etmir. Hesablama Palatasının səlahiyyətlərinə büdcə xərclərinə, büdcə vəsaitlərinin idarə edilməsinin səmərəliliyinə, həmçinin ilkin (büdcə gəlir və xərclərinin əsaslandırılması) və operativ nəzarətin həyata keçirilməsi, büdcə qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflərin hazırlanması daxildir.

Qırğızstanda Hesablama Palatası 1992-ci ildə yaranıb. Qurum həm Prezidentə və həm də Parlamentə hesabatlıdır. Sədr prezident tərəfindən 5 il müddətə, auditorlar isə Parlament tərəfindən təyin edilir. Hesablama Palatası dövlət büdcəsi xərclərinə nəzarət etmir. Onun əsas funksiyaları dövlət və yerli büdcələrin gəlirlərinə, dövlət və bələdiyyə əmlakının istifadəsinə, büdcədən kənar vəsaitlərin istifadəsinə nəzarətdir. Hesablama Palatası həmçinin büdcə layihələrinə, büdcə qanunvericiliyə nəzarət edir, büdcə qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi üzrə təklifləri hazırlayıb Parlamentə təqdim edir.

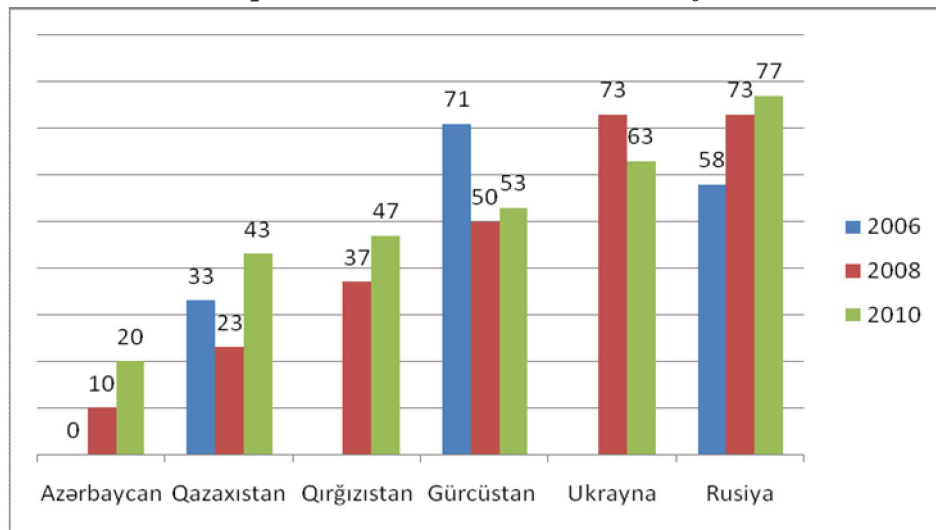
Rusiyada Hesablama Palatası 1995-ci ildə yaranmışdır. Hesablama Palatası Parlamentin Yuxarı Palatasına hesabatlıdır. Sədr Parlamentin aşağı palatası tərəfindən 6 il müddətə təyin edilir. Sədr müavinini Parlamentin yuxarı palatası tərəfindən, auditorlar isə 6-sı Parlamentin yuxarı palatası, 6-sı da Parlamentin aşağı palatası tərəfindən təyin edilir. Hesablama Palatasının vəzifələrinə dövlət büdcəsi gəlirləri və xərclərinin, büdcədən kənar fondlarının nəzarəti, dövlət xərclərinin və dövlət əmlakının istifadəsinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi, dövlət büdcəsi və büdcədən kənar fondları layihələrinin gəlir və xərclərinin əsaslandırılması, büdcə qanunvericiliyinin maliyyə eksperti və s. daxildir.

Post-sovet ölkələri üzrə müqayisəli təhlil

Post-sovet ölkələrindən Azərbaycan, Gürcüstan, Qırğızıstan və Rusiyada ali audit qurumu birbaşa heç bir təşkilatın tabeliyində deyil. Qazaxıstanda ali audit qurumu prezidentə, Ukraynada isə parlamentə tabedir. Azərbaycan, Gürcüstan, Ukrayna və Rusiyada ali audit qurumu parlamentə, Qazaxıstanda prezidentə, Qırğızıstanda isə həm prezidentə, həm də parlamentə hesabatlıdır. Hesablama Palatasının nüfuzuna görə (burada Hesablama Palatasının İcra Hakimiyyətindən müstəqilliyi, sədrin vəzifədən azad edilməsi proseduru, yoxlama aparmaqda sərbəstlik, büdcənin adekvatlığı və milli təhlükəsizlik sektorunun auditini həyata keçirmək üçün Hesablama Palatasının ştatında xüsusi auditorların mövcudluğu nəzərdə tutulur) üzrə 2010-cü il Açıq Büdcə İndeksinə görə MDB ölkələri arasında birinci yerdə 100 baldan 77 bal toplayan Rusiyadır. İkinci yerə 63 bal

toplayan Ukrayna, Üçüncü yerdə isə 53 balla Gürcüstan olmuşdur. Qırğızıstan bu hesabatda 47 bal, Qazaxıstan 43 bal, Azərbaycan isə 20 bal toplamışdır¹⁸. Aşağıdakı diaqramdan görüldüyü kimi, 2006-10-cü illər ərzində Hesablama Palatasının nüfuzu Gürcüstanda 71 baldan 53 baladək və Ukraynada 73 baldan (2008-ci il) 63 baladək azalmış, Azərbaycanda 0-dan 20-dək, Qazaxıstanda 33-dən 43-dək, Qırğızıstanda 37-dən (2008-ci il) 47-dək, Rusiyada isə 58-dən 77-dək artmışdır. Beləliklə, Rusiyada Hesablama Palatasının nüfuzu yüksək, Ukrayna, Gürcüstan, Qırğızıstan və Qazaxıstanda orta, Azərbaycanda isə zəif qiymətləndirilib¹⁹.

Diaqram 1. Hesablama Palatasının nüfuzu



Mənbə: International Budget Partnership

Azərbaycan, Gürcüstan, Ukrayna və Rusiyada Hesablama Palatasının sədri parlament tərəfindən, Qazaxıstan və Qırğızıstanda isə prezident tərəfindən vəzifəyə təyin edilir və azad edilir ki, bu da bu ölkələrdə Hesablama Palatasını icra həkimliyiindən asılı edir. Qeyd edək ki, Qazaxıstanda Hesablama Palatasının 8 üzvündən 2-si də Prezident tərəfindən təyin edilir.

Cədvəl 3. Hesablama Palatasının sədri, sədr müavini və üzvləri kim tərəfindən təyin və azad edilir

Ölkələr	Sədr	Sədr müavinləri	Üzvlər
Azərbaycan	Parlament	Parlament	Parlament
Gürcüstan	Parlament	Sədr	Sədr
Qazaxıstan	Prezident	Müavinlər yoxdur	2 üzv Prezident, 6 isə Parlament tərəfindən
Ukrayna	Parlament	Parlament	Parlament
Qırğızıstan	Prezident	Müavinlər yoxdur	Parlament
Rusiya	Parlament	Parlament	Parlament

¹⁸ http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2010_Data_Tables.pdf

¹⁹ http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2010_Full_Report-English.pdf

Mənbə: Müvafiq ölkələrin Hesablama Palatası haqqında qanunu

Beləliklə yalnız Gürcüstanda Hesablama Palatası sədrinin müavinləri və Hesablama Palatasının üzvlərini təyin və azad etmək səlahiyyətləri var ki, bu da hesablama Palatasının fəaliyyətinin səmərəliliyini artırır. Azərbaycan, Ukrayna və Rusiyada Hesablama Palatası sədrinin üzvləri və müavinləri təyin və azad etmək səlahiyyəti yoxdur. Gürcüstanda isə Hesablama Palatası sədrinin üzvləri və müavinləri təyin və azad etmək səlahiyyəti vardır.

Hesablama Palatasının vəzifələri. Azərbaycan və Rusiyada Hesablama Palatası Dövlət büdcəsinin həm gəlirlərinə, həm xərclərinə nəzarət edir. Gürcüstan və Ukraynada Hesablama Palatası yalnız dövlət xərclərinə, Qazaxıstan və Qırğızıstanda isə yalnız dövlət gəlirlərinə nəzarət edir. Büdcədən kənar fondlarının nəzarəti Gürcüstan və Ukraynadan başqa digər baxılan ölkələrdə həyata keçirilir. Daxili nəzarətin auditi isə yalnız Gürcüstanda nəzərdə tutulub.

Hesablama Palatasının büdcə prosesində rolu. Qazaxıstandan başqa baxılan ölkələrin hamısında ilkin nəzarət (yəni büdcə layihəsi hazırlandığı zaman gəlir və xərclərin əsaslandırılması) həyata keçirilir. Cari nəzarət Qırğızıstandan başqa bütün baxılan ölkələrdə, sonrakı nəzarət baxılan ölkələrin hamısında, səmərəliliyinə nəzarət isə Azərbaycandan başqa digər baxılan ölkələrdə həyata keçirilir.

Səmərəliliyin qiymətləndirilməsi. Azərbaycandan başqa digər baxılan ölkələrdə Hesablama Palatası büdcə vəsaitlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsini həyata keçirir.

Cədvəl 4. Hesablama Palatasının vəzifələri

	Gəlirə nəzarət	Xərclərə nəzarət	İlkin nəzarət (gəlir və xərclərin əsaslandırılması)	Operativ nəzarət	Sonrakı nəzarət	Büdcədən kənar fondlar	Səmərəliliyin qiymətləndirilməsi	Daxili audit
Azərbaycan	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yoxdur	Yoxdur
Gürcüstan	Yoxdur	Var	Var	Var	Var	Yoxdur	Var	Var
Qazaxıstan	Var	Yoxdur	Yoxdur	Var	Var	Var	Var	Yoxdur
Ukrayna	Yoxdur	Var	Var	Var	Var	Yoxdur	Var	Yoxdur
Qırğızıstan	Var	Yoxdur	Var	Yoxdur	Var	Var	Var	Yoxdur
Rusiya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yoxdur

Mənbə: Müvafiq ölkələrin Hesablama Palatası haqqında qanunu

Yuxarıdakı cədvəldən göründüyü kimi, post-sovet ölkələrinin ali audit institutlarının mövcud olan ən ciddi çatışmazlıqlarından biri məhz daxili audit sisteminin və prosedurlarının olmamasıdır. Hesablama Palatasının effektivlik və hesabatlarının açıqlıq indeksinə görə baxılan ölkələr arasında 2010-cü ildə ən yüksək bal Rusiya və Ukrayna qazanmışdır. Bu ölkələrdə Hesablama Palatasının

hesabatlarının açıqlıq indeksi 77 və 63 olmuşdur, bununla da onlar əhəmiyyətli dərəcədə açıq hesab olunub²⁰.

Cədvəl 5. Hesablama Palatalarının kənar nəzarətinin effektivliyi (2010)

Ölkələr	Bal (maksimum 100 olmaqla)
<i>Rusiya</i>	77 (əhəmiyyətli)
<i>Ukrayna</i>	63 (əhəmiyyətli)
<i>Gürcüstan</i>	53 (qismən)
<i>Qırğızıstan</i>	47 (qismən)
<i>Qazaxıstan</i>	43 (qismən)
<i>Türkiyə</i>	37 (qismən)
<i>Azərbaycan</i>	20 (minimal)

Mənbə: International Budget Partnership

Gürcüstan, Qırğızıstan, Qazaxıstan və Türkiyədə Hesablama Palatasının hesabatları qismən açıqdır və müvafiq olaraq 53, 47, 43 və 37 bal təşkil edir. Açıq Büdcə İndeksi 2012"-nin nəticələrinə görə yenədə post-sovet məkanında ali audit qurumunun daha effektiv və hesabatlı çalışdığı ölkə Rusiya və Ukrayna olub. Azərbaycanda isə ali audit qurumunun müstəqil kənar nəzarəti problemlə qiymətləndirilib²¹.

Post-sovet ölkələrinin fəaliyyətdə olan ali audit institutlarının fəaliyyətinin müqayisəli təhlili nəticəsində aşağıdakı nəticələri qeyd etmək olar. Post-sovet ölkələrində Hesablama Palataları nüfuzə görə 3 qrup ölkələrə bölmək olar. Birinci qrupa Hesablama Palatalarının qanunvericiliyə görə müstəqilliyi və vəzifələri geniş, lakin reallıqda nüfuzu aşağı olan ölkələr (Azərbaycan), ikinci qrupa Hesablama Palatasının müstəqilliyi və vəzifələri məhdud (məsələn sədr prezident tərəfindən təyin və azad edilir, gəlirlər və ya xərclər nəzarət edilmir, ilkin və ya operativ nəzarət həyata keçirilmir), lakin nüfuzu orta olan ölkələr (Ukrayna, Gürcüstan, Qırğızıstan və Qazaxıstanda), üçüncü qrupa isə həm qanunvericiliyə görə vəzifələri və müstəqilliyi geniş olan, həm də reallıqda nüfuzu yüksək olan ölkələr (Rusiya) daxildir.

Hesablama Palatalarının nüfuzu və müstəqilliyi ilə Hesablama Palatalarının hesabatlarının açıqlığı arasında bir başa asılılıq müşahidə olunur. Belə ki, Hesablama Palatasının nüfuzu üzrə ən çox bal toplayan Rusiya (77 bal) və Ukraynada (63), hesabatların da açıqlıq indeksi əhəmiyyətli kimi qiymətləndirilmişdir. Baxılan ölkələr arasında Hesablama Palatalarının nüfuzu ən aşağı olan ölkələrdə isə (Qırğızıstan və Azərbaycanda) hesabatların açıqlığı minimal səviyyədədir. Hesablama Palatasının sədri Parlament tərəfindən təyin və azad olunan ölkələrdə Hesablama

²⁰ http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2010_Data_Tables.pdf

²¹ <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBI2012-Report-English.pdf>

Palatasının nüfuzu daha yüksəkdir. Büdcədən kənar fondların auditi Gürcüstan və Ukraynada Hesablama Palatalarının vəzifələrinə daxil deyil. Azərbaycan, Qazaxıstan, Qırğızıstan və Rusiyada isə büdcədən kənar fondların auditi qanunvericilikdə nəzərdə tutulsa da, yalnız Rusiyada həyata keçirilir. Araşdırılan ölkələr arasında Hesablama Palatası ən gec Azərbaycanda 1999-cu ildə, yəni müstəqilliyin əldə edilməsindən 8 il sonra yaranmışdır. Baxılan post-Sovet ölkələri arasında daxili audit yalnız Gürcüstanda nəzərdə tutulub və burada Hesablama Palatalarının hesabatları açıq yayılsa da (yalnız Qırğızıstan istisnadır ki, burada hesabat daxili istifadə üçün nəzərdə tutulur), çox vaxt tam şəkildə yayılmır, yəni daxili istifadə üçün nəşr edilən hesabatın yalnız bir hissəsi açıq yayılır. Post-Sovet ölkələrində vətəndaşların sorgusu əsasında maliyyə-büdcə ekspertizasının keçirilməsi nəzərdə tutulmayıb, bu da vətəndaşların büdcə nəzarəti prosesində rolunu azaldır.

Azərbaycan üçün örnək prosedurlar və yekun tövsiyələr

Bu tədqiqat sənədində əksini tapan təhlillər göstərdi ki, müxtəlif ölkələrin ali audit institutlarında müstəqillik, audit mandatı və adekvat resurslar baxımından problemlər olsa da, auditin əhatəliliyi və audit hesabatlarının çeşidliliyi baxımından Azərbaycan üçün örnək ola biləcək nümunələr də mövcuddur. Aşağıda Türkiyə, Almaniya, Norveç, Böyük Britaniya, Rusiya və Litvanın bençmark kənar auditlə bağlı təcrübələri verilib.

Cədvəl 6. Kənar auditlə bağlı faydalı təcrübələr və Azərbaycan üçün dərslər

Ölkələr	Kənar auditlə bağlı faydalı təcrübələr	Azərbaycan üçün örnək cəhətləri
<i>Türkiyə</i>	<i>Effektiv performans auditinin aparılması</i>	<i>Dövlət təşkilatları strateji hədəflərini və müvafiq göstəricilərini işləyib hazırlamaq məcburiyyətində qalırlar, habelə bu onların real fəaliyyət nəticələrinin müqayisə edilərək yoxlanılması üçün əlavə imkanlar açır.</i>
<i>Almaniya</i>	<i>İllik audit planından kənar olaraq da əlavə audit tapıntılarının hesabat formasına salınması və olduqca ünvanlı şəkildə parlamentə təqdim edilməsi</i>	<i>Daha operativ kənar auditin təşkilini və audit tapıntılarında dövlət maliyyəsindən sui-istifadənin vura biləcəyi zərərin və məsul dövlət qurumunun konkret göstərilməsini mümkün edir.</i>
<i>Norveç</i>	<i>Dövlət maliyyəsinin idarə olunmasına nəzarətlə yanaşı, korporativ sektorda dövlətin maraqlarının</i>	<i>Dövlət-özəl sektor əməkdaşlığının nəticəsi olan şirkətlərin dövlətin maliyyəsini daha effektiv idarə etmələrinə gətirib çıxarması baxımından tətbiq edilə bilər.</i>

	<i>auditi</i>	
<i>Böyük Britaniya</i>	<i>Müdafiə sektorunun xərcləmələrinin ayrıca hesabatla ictimaiyyətə çatdırılması</i>	<i>Şəffaflıq və hesabatlılıq səviyyəsinin daha problemlili olduğu müdafiə və təhlükəsizlik sahəsində minimal şəffaflıq standartlarının ödənilməsi üçün yeni bir mexanizmdir.</i>
<i>Rusiya</i>	<i>Pre-audit hesabatlarının hazırlanması və yayılması</i>	<i>Büdcə prosesinin planlaşdırma, hazırlıq və müzakirə fəzasında xərclərin və gəlirlərin (o cümlədən büdcədən kənar fondların və büdcə transferlərinin) auditinə və kənarlaşmaların vaxtında aradan qaldırılmasına imkan verir.</i>
<i>Litva</i>	<i>Dövlət borcları ilə bağlı hesabatın Parlamentə təqdim edilməsi</i>	<i>Dövlət büdcəsinin vergilərlə yanaşı alternativ gəlir mənbəyi, habelə faiz ödənişləri üzrə bir xərc maddəsi olan borclanmanın dövlət maliyyə sisteminin hesabatlılığı və auditi prosedurlarına daxil edilməsinə imkan verir.</i>

Yuxarıdakı cədvəldə Azərbaycan üçün tövsiyə xarakteri daşıyan örnəklərlə yanaşı, ali audit institutlarının fəaliyyətini tənzimləyən beynəlxalq norma və standartların təhlilindən Azərbaycan Hesablama Palatasının təşkilatı və funksional fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün aşağıdakı nəticə və tövsiyələr çıxarmaq mümkündür:

1. Lima deklarasiyasının ali audit institutunun (AAİ) fəaliyyətdə olan rəhbərinin və üzvlərinin müstəqilliyini, habelə qurumun maliyyə müstəqilliyini və digər idarəetmə strukturları (hökumət və parlament) ilə əlaqələrini tənzimləyən 5, 6, 7, 8 və 9-cu maddələri, eyni zamanda Mexiko Deklarasiyasının 2-ci prinsipi Hesablama Palatalarının səmərəli fəaliyyətinin mühüm elementi kimi onların xüsusən icraedici hakimiyyətdən tam müstəqilliyini önə çəkir. Hesablama Palatalarının rəhbərinin və üzvlərin təyinatı, yenidən təyinatı, vəzifədən kənarlaşdırılması və təqaüdə göndərilməsi proseslərinin heç biri onları hökumətdən asılı hala gətirməməlidir. Bu baxımdan, Azərbaycan Respublikasının “Hesablama Palatası haqqında” Qanununun qurumun sədri, sədr müavini və auditorları ilə bağlı müddəaları əhatə edən 8, 9, 10-cu maddələrində əlavə və dəyişiklik edilərək həmin şəxslərin hökumət və parlament üzvlərindən tam müstəqilliyi prinsipi bir tələb kimi təsbit edilməlidir.

2. Lima deklarasiyasına əsasən AAİ vergilərin toplanması prosesinin qanuniliyini, uyğunluğunu və lazım gələrsə effektivliyini də audit etməli, vergi toplanması hədəflərinə çatılması üçün müəyyən tövsiyələr verməlidir. “Hesablama Palatası haqqında” Qanunun qurumun fəaliyyət dairəsini nəzərdə tutan 2-ci maddəsində qeyd edilir ki, “Hesablama Palatası dövlət büdcəsinin təsdiq edilməsinə və icrasına, dövlət əmlakının idarə edilməsinə, onun barəsində sərəncam verilməsinə, dövlət əmlakının özəlləşdirilməsindən əldə edilən vəsaitlərin dövlət büdcəsinə daxil olmasına, hüquqi şəxslərə və bələdiyyələrə dövlət büdcəsindən vəsaitlər ayrıldıqda həmin vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadə edilməsinə nəzarəti həyata keçirir”. Qanunvericilik Hesablama Palatasına dövlət büdcəsi və büdcədən kənar dövlət fondlarının büdcələrinin həm gəlir, həm də xərc

maddələrinin həcmi, strukturu və təyinatı üzrə vaxtında icrasına nəzarəti həyata keçirmək səlahiyyəti verir. Bunları nəzərə alaraq Hesablama Palatası öz hesabatlarında vergi inzibatchılığı ilə bağlı qeydlərə və çağırışlara da geniş yer ayırmalıdır.

3. Hesablama Palataları müntəzəm olaraq, yəni minimum illik əsasda olmaqla öz tapıntıları parlamentə və ya qanunla nəzərdə tutulan digər quruma təqdim etməli və bu hesabatlar yayımlanmalıdır. Hökumət isə Hesablama Palatasının parlamentin nəzarəti altında apardığı dövlət büdcəsi üzrə audit yoxlamasının nəticəsi olaraq hazırlanan audit hesabatındakı tövsiyələrə özünün verdiyi cavab reaksiyasını və aşkarlanan maliyyə pozuntularının aradan qaldırılması istiqamətində gördüyü işləri də açıqlaya bilər. Buraya dövlət satınalmaları kotirovkaları (qiymət və keyfiyyətin şərtləri üzrə daha sərfəli təklifin əldə edilməsi üçün mexanizm) ilə bağlı qayda pozuntuları da daxildir.

4. Beynəlxalq normalara əsasən dövlət büdcəsində əks olunub olunmamasından asılı olmayaraq dövlətin bütün maliyyə əməliyyatları AAİ-nin audit yoxlamasının obyektinə ola bilər. Dövlət büdcəsindən kənar baş verməsi maliyyə əməliyyatının kənar audiddən yayınması üçün əsas ola bilməz. Azərbaycan qanunvericiliyinə görə Hesablama Palatası büdcədən kənar dövlət fondlarının büdcələrinin layihələrinə rəy verir. Hesablama Palatası bu səlahiyyətindən istifadə edərək büdcədən kənar fondların (xüsusilə dövlət büdcəsindən təqribən iki dəfə çox vəsaitə sahib olan Dövlət Neft Fondunun) da auditini apara bilməli və nəticələri ictimaiyyətə təqdim etməlidir.

5. Auditin Lima Deklarasiyasında təsbit edilən digər bir növü olan performansın auditini inzibati idarəetmənin icrasının effektivliyini, səmərəliliyini və qənaətcilliyini audit edir. Performansın auditini yalnız maliyyə əməliyyatları ilə məhdudlaşdırmaq və hökumətin təşkilatı və inzibati fəaliyyət sistemlərini də əhatə edir. Hesablama Palatasının Azərbaycan hökumətinin funksional fəaliyyətinin və maliyyə menecmentinə təsir edə biləcək reform ehtiyaclarının qiymətləndirərək nəticələrini öz hesabatlarına daxil etməsi də məqsədə uyğundur.

6. Meksiko Deklarasiyasının 5-ci prinsipinin açılışında qeyd edilir ki, AAİ-nin öz fəaliyyətinin nəticələri ilə bağlı hesabat verməsi məhdudlanmasa da, belə hesabatlar ildə ən azı bir dəfə açıqlanmalıdır. Bununla yanaşı ali audit institutları öz maliyyə yoxlaması və audit fəaliyyətində ictimai rəyin nəzərə alınmasının və ictimai iştirakçılığın digər formalarının tətbiqinə can atmalıdırlar. "Hesablama Palatası" haqqında Azərbaycan Respublikası Qanununun 16-cı maddəsinə ("maliyyə budcə ekspertizası keçirmək səlahiyyəti") vətəndaşların sorğusu əsasında maliyyə-büdcə ekspertizası keçirmək və rəyləri geniş ictimaiyyət üçün açıqlamaq müddəaları əlavə olunmalıdır.

7. Lima Deklarasiyasının 24-cü maddəsinə əsasən ali audit orqanı dövlət fondlarından ayrılan subsidiyaların istifadəsinin auditini həyata keçirmək səlahiyyətinə malik olmalıdır. Eyni zamanda, təşkilatın gəlir və ya kapitalında subsidiyanın payı xüsusilə çox olduqda, zəruri hallarda audit subsidiya verilən təşkilatın bütün maliyyə fəaliyyətini əhatə etməlidir və subsidiyadan sui-istifadə halı askar edilərsə itkilərin əvəzinin ödənilməsi tələb olunmalıdır. Azərbaycanda büdcədən dövlət şirkətlərinə verilən subsidiyalarının həcmi son illərdə dəfələrlə artıb. Dövlət maliyyəsinin idarə edilməsini tənzimləyən normativ-hüquqi aktlarda istər büdcə, istərsə də qeyri-büdcə təşkilatlarına büdcə subsidiyalarının məbləğinin hesablanması mexanizmləri, habelə bu subsidiyaların ödənilməsinin meyar və şərtləri müəyyən olunmayıb. Özünü maliyyələşdirən dövlət şirkətlərinə büdcə dəstəyini şəffaf şəraitdə həyata keçirmək və həmin yardımları alan müəssisələrin gəlir və xərclərinin strukturu ictimaiyyət üçün açmaq üçün Hesablama Palatası həmin şirkətlərin maliyyə auditini ilə bağlı ayrıca hesabat hazırlayıb yaymalıdır.

8. Hesablama Palatası dövlət maliyyəsinin idarə edilməsini həyata keçirən dövlət qurumlarının daxili audit sisteminin effektiv qurulması və fəaliyyətinin təmin edilməsi üçün də

normayaradıcı və tənzimləyici funksiyaları icra etməlidirlər. Daxili audit dövlət təşkilatının əməliyyatlarını təkmilləşdirmək üçün qurulan müstəqil və obyektiv qiymətləndirmə və konsalting fəaliyyətidir. Daxili audit müvafiq təşkilatın risk menecment, maliyyə nəzarəti və idarəetmə prosesinin (idarəetmə dəyərləri, iş və məsuliyyət bölgüsü, təşkilatı struktur, əməliyyat mexanizmləri, peşəkar insan resursları ilə təminat) davamlı qiymətləndirilməsi və keyfiyyətinin artırılması üçün sistemik yanaşma tətbiq etməklə ümumi məqsədlərə çatmaqda təşkilata hər-tərəfli yardım edir.

9. Hesablama Palatasının qüvvədə olan "Hesablama Palatası haqqında" Qanuna, Hesablama Palatasının Daxili Nizamnaməsinə və INTOSAI (Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatı) tərəfindən tövsiyə edilmiş standartlara uyğun hazırladığını önə sürdüyü dövlət sektorunda milli audit standartları ("Audit sübutları" və "Analitik prosedurlar" audit standartları) tam şəkildə ali audit qurumlarının maliyyə auditi, fəaliyyət auditi və uyğunluq auditi üzrə beynəlxalq standartlarına və audit təlimatlarına uyğunlaşdırılmalıdır.

10. Ali audit qurumlarının fəaliyyəti araşdırılan fərqli inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrin təcrübələri göstərir ki, Hesablama Palatasının mümkün qədər siyasi hakimiyyətdən asılılığını azaltmaq və onun daha sərbəst fəaliyyət göstərməsi üçün audit mandatını genişləndirmək mümkündür.

11. Azərbaycanda Hesablama Palatası dövlət büdcəsinin xərclənməsinə nəzarət edir. Araşdırılan ölkələrdə isə auditin funksiyasına maliyyənin auditi, iqtisadi performans üzrə audit və korporativ nəzarət müddələri də ayrıca daxil edilir ki, bu da audit funksiyasını daha əhatəli edir.

12. Azərbaycan təcrübəsini araşdırdığımız zaman vətəndaşların audit prosesində iştirakının olmaması diqqət çəkir. Təcrübəsi öyrənilən ölkələrin əksəriyyətində vətəndaş qurumlarının, ictimai birliklərin audit prosesində iştirakının əhəmiyyəti xüsusi vurğulanır. Vətəndaşların audit nəticələri haqqda məlumatlandırılması, onların şikayətlərinə baxılması və təkliflərinin dəyərləndirilməsinin qanunla tənzimlənməsi istiqamətində addımlar atılmalıdır.

13. Dünya Bankı audit standartlarının yaxşılaşdırılması ilə bağlı yeni audit xidmətləri haqqında qanunun qəbul edilməsi ilə əlaqədar öz tövsiyələrini təqdim edir. Yeni qanun aşağıdakı sahələrdəki boşluqları əhatə etməlidir: auditorların hüquq və vəzifələri; peşə tənzimlənməsi; audit xidmətlərinin keyfiyyətinə təminat verilməsi; öhdəlik və intizam müddəaları. Tövsiyə olunan qanun beynəlxalq audit standartlarından istifadə etməklə ölkə üçün audit xidmətləri ilə bağlı standartları təfsilatı ilə müəyyən etməlidir.

14. Hesablama Palatasının nüfuzunun artması həm qanunvericilikdə onun geniş səlahiyyətlərə malik olması, həm də reallıqda sərbəsliyin təmin edilməsi üçün zəruridir. Hesablama Palatasının nüfuzunu artırmaq və icra hakimiyyətindən asılılığını azaltmaq üçün Parlamentin rolu artmalıdır;

15. Ali audit qurumunda işlək daxili audit sistemi tətbiq edilməli, müvafiq qanunvericilikdə bununla bağlı əlavələr edilməli, Hesablama Palatasının dövrü hesabatlarının açıqlanması və onun veb saytında yerləşdirilməsi təmin edilməlidir.

Membələr

1. *World Bank, PREMnotes, Public Sector, October 2001, number 59*
2. <http://www.intosai.org>
3. <http://www.ifac.org>
4. <http://www.kacr.cz/en/>
5. <http://www.nao.org.uk/>
6. http://bundesrechnungshof.de/home-en?set_language=en
7. <http://www.anao.gov.au/>
<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/corporate-governance/audit-committees>
9. <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/Organisation/Rulesofprocedure>
10. <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/Organisation/Organisationchart1/Chamber4>
11. http://www.elsyn.gr/elsyn/root_eng.jsp
12. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_aze_eng.pdf
13. <http://www.sayistay.gov.tr/tc/temel.asp>
14. http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2010_Full_Report-English.pdf
15. http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2010_Data_Tables.pdf
16. <http://www.gao.gov/about/index.html>
17. <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Pages/AboutRiksrevisjonen.aspx>
18. http://www.vkontrol.lt/en/about_history.shtml
19. <http://www.kacr.cz/en/>
20. <http://www.nao.org.uk/>
21. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_aze_eng.pdf
22. <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/04/OBI2010-Azerbaijan.pdf>