

ISSAI 200

Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartları (ISSAI), Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatı (INTOSAI) tərəfindən dərc edilmişdir.
Daha ətraflı məlumat üçün www.issai.org saytına daxil olun.



Maliyyə auditinin təməl prinsipləri

INTOSAI PEŞƏ STANDARTLARI KOMİTƏSİ

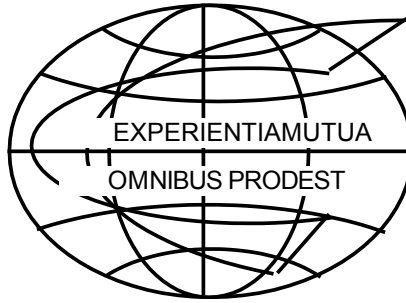
PEŞƏ STANDARTLARI KOMİTƏSİ KATİBLİYİ

RİGSREVISIONEN • STORE KENGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022

KOPENHAGEN K • DANİMARKA

Tel.:+4533928400 • Faks:+4533110415 • E-mail: İNFO@rigsrevisionen.dk

INTOSAI



INTOSAI Baş Katibliyi - RECHNUNGSHOF

(Avstriya Audit Məhkəməsi)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 Vyana

Avstriya

Tel: ++43 (1) 711 71

Faks: ++43 (1) 718 09 69

intosai@rechnungshof.gv.at

[Internet səhifəsi: http://www.intosai.org](http://www.intosai.org)

Mündəricat

GİRİŞ	5
MALİYYƏ AUDİTİNİN TƏMƏL PRİNSİPLƏRİNİN MƏQSƏDİ VƏ SƏLAHIYYƏTİ	6
MALİYYƏ AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİ	8
Maliyyə auditinin məqsədi	8
ISSAI 200-lə əhatə olunan dövlət sektoruna tətbiqlər	8
ISSAI-lara uyğun maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi üçün ilkin şərtlər.....	8
Xüsusi təyinatlı prinsiplərə uyğun hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditinin.....	11
Vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementləri, hesabları və ya maddələrinin auditinin.....	12
MALİYYƏ AUDİTİNİN ELEMENTLƏRİ	13
Maliyyə auditində üç tərəf	13
Uyğun meyarlar	13
Audit predmeti olan məlumatlar	14
Kafi əminliyi təmin edən tapşırıq	14
MALİYYƏ AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİ	14
Ümumi prinsiplər.....	14
Maliyyə auditinin keçirilməsi üçün tələb olunan ilkin şərtlər	14
Etik normalar və müstəqillik	14
Keyfiyyətə nəzarət.....	15
Tapşırıq qrupunun idarə olunması və bacarıqlar	16
Əsas audit konsepsiyalarına aid olan prinsiplər.....	17
Audit riski	17
Peşəkar mühakimə və peşəkar inamsızlıq	17
Əhəmiyyətlilik.....	19
Məlumatlandırma	20
Sənədləşdirmə	21
Audit prosesi ilə əlaqəli prinsiplər.....	22
Tapşırığın şərtlərinin razılaşdırılması	22
Planlaşdırma	23
Audit subyektinin öyrənilməsi	24
Risklərin qiymətləndirilməsi	26
Qiymətləndirilmiş risklərə qarşı cavab tədbirləri.....	28
Maliyyə hesabatlarının auditində fırıldaqçılıqla bağlı nəzərə alınmalı məsələlər	29
Fəaliyyətin fasiləsizliyi ilə bağlı nəzərə alınmalı məsələlər	30

Maliyyə hesabatlarının auditində qanunlar və normativ-hüquqi aktlara dair nəzərə alınmalı məsələlər	32
Audit sübutu	33
Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr	35
Təhriflərin qiymətləndirilməsi	37
Maliyyə hesabatları üzrə audit rəyinin formalaşdırılması və hesabat verilməsi	38
İcma malıyyə hesabatlarının auditi ilə bağlı nəzərə alınmalı məsələlər (bütün hökumət maliyyə hesabatları daxil olmaqla)	47

GİRİŞ

1. Dövlət sektorunda auditin etibarlılığı, keyfiyyəti və peşəkarlığı baxımından peşəkar standartlar və tövsiyələr çox mühüm əhəmiyyətə malikdir. Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartları (ISSAI-lər) ali audit qurumlarının müstəqil və səmərəli audit keçirilməsini təşviq etmək, habelə INTOSAI üzvlərini öz səlahiyyətlərinə, milli qanunlara və normativ-hüquqi aktlara uyğun şəkildə öz peşəkar yanaşmalarının hazırlanmasında dəstəkləmək məqsədini güdür.
2. *ISSAI 100 – Dövlət sektorunun auditin təməl prinsipləri* ümumilikdə dövlət sektoru üçün əsas prinsipləri özündə əks etdirir və ISSAI-lərin səlahiyyətini müəyyənləşdirir. *ISSAI 200 – Maliyyə Auditinin Təməl Prinsipləri* dövlət sektorunda maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi ilə əlaqəli əsas prinsiplərin müəyyənləşdirilməsi üçün hazırlanmışdır. Standart maliyyə hesabatlarının auditi üzrə xüsusi çərçivəyə uyğunlaşdırmaq üçün ISSAI 100–ün əsas prinsiplərini daha da zənginləşdirir və maliyyə hesabatlarının auditi ilə bağlı audit standartlarının əsasını təşkil edir. ISSAI 200 ISSAI 100 ilə birlikdə oxunmalı və başa düşülməlidir.
3. Maliyyə auditi ilə bağlı olan ISSAI-lərin əsas məqsədi INTOSAI-yə üzv ölkələrin dövlət sektoru təşkilatlarının maliyyə hesabatlarının auditinin aparılması üzrə ətraflı prinsiplər, standart və tövsiyələr toplusu ilə təmin etməkdir. ISSAI 200-ə əlavə olaraq maliyyə auditi üzrə ISSAI-lər ISSAI Çərçivəsinin 4-cü səviyyəsində Maliyyə Auditi Tövsiyələrini (ISSAI 1000-2999) daxil edir. Bu tövsiyələrə ümumi giriş ISSAI 1000-də verilmişdir. ISSAI 1220-1810 hər biri Beynəlxalq Audit və Təminat Standartları Şurası (IAASB) tərəfindən hazırlanan Beynəlxalq Audit Standartlarının (BAS 200-810) tətbiqi üzrə tövsiyə xarakteri daşıyan Təcrübi Qeydlərdən ibarətdir. Hər bir Təcrübi Qeyd və müvafiq BAS-la birlikdə ISSAI Çərçivəsində tövsiyələri təşkil edir.
4. Maliyyə auditinin əsas məqsədi təşkilatın öz maliyyə məlumatlarını qüvvədə olan maliyyə hesabatlılığı və tənzimləyici çərçivəyə uyğun təqdim edib etməməsinin müəyyən etməkdir. Dövlət sektorunda maliyyə auditlərinin əhatə dairəsi maliyyə hesabatlılığı çərçivəsinə uyğun hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditinin məqsədlərinə əlavə olaraq audit məqsədləri kimi Ali Audit Qurumlarının səlahiyyəti ilə təyin edilə bilər. Bu məqsədlərə aşağıdakıların auditi aid oluna bilər:
 - Ümumi məqsədli maliyyə hesabatlılığı çərçivəsinə uyğun olmayan dövlət və ya müəssisələrin hesabları və ya digər maliyyə hesabatları;
 - Büdcələr, büdcə bölmələri, vəsait ayırmaları və ehtiyatların bölüşdürülməsi üzrə digər qərarlar;
 - Hüquqi baza və ya maliyyələşmə mənbəyinə görə müəyyənləşdirilən siyasətlər, proqramlar və ya fəaliyyətlər;

- Hüquqi cəhətdən müəyyənləşdirilmiş öhdəlik sahələri, məsələn, nazirlərin öhdəlikləri; və
 - Gəlir və ya xərclər, aktiv və ya öhdəliklərin kateqoriyaları.
5. Ali Audit Qurumlarının (AAQ) səlahiyyəti bu cür əlavə audit məqsədlərinin təyin etdikdə AAQ, həmçinin ISSAI 100 və uyğunluq və səmərəlilik auditinin əsas prinsiplərinə uyğun olaraq dövlət sektorunda auditin keçirilməsi üzrə ümumi əsas prinsiplərə əsaslanan standartların hazırlanmasını nəzərdən keçirə bilər. Bu kimi məqsədlər üçün xüsusi məqsədli çərçivə üzrə Maliyyə Audit Təvsiyələri¹, vahid maliyyə hesabatları və xüsusi elementlərin, maliyyə hesabatının hesablarının və ya maddələrinin auditini² və icmal maliyyə hesabatları³ üzrə hesabatlar müvafiq hesab edilə bilər.
6. Bu ISSAI aşağıdakılar barəsində təfəssilatlı məlumatlar təmin edir:
- Maliyyə Auditinin Təməl Prinsiplərinin məqsədi və səlahiyyəti
 - Dövlət sektorunda maliyyə hesabatlarının auditini üzrə çərçivə
 - Maliyyə hesabatlarının auditinin elementləri
 - Maliyyə hesabatlarının auditinin prinsipləri.

MALİYYƏ AUDİTİNİN TƏMƏL PRİNSİPLƏRİNİN MƏQSƏDİ VƏ SƏLAHIYYƏTİ

7. ISSAI 200 maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun olaraq hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditini üzrə əsas prinsipləri müəyyən edir. Bu prinsiplər, həmçinin AAQ vahid maliyyə hesabatları və onların xüsusi elementləri, maliyyə hesabatlarının hesabları və maddələri, və ya xüsusi məqsədli maliyyə çərçivəsi üzrə hazırlanmış maliyyə hesabatları və ya icmal maliyyə hesabatlarının auditini keçirdikdə və ya öhdəliyi olduqda tətbiq olunur. ISSAI 200-də maliyyə hesabatlarına istinad edildikdə sözügedən prinsiplər bu kimi öhdəlikləri də ehtiva edir.
8. Maliyyə auditini üzrə ISSAI 1000-1810 standartları bu öhdəliklərə müvafiq olduqda tətbiq edilə bilər. Lakin, auditorlara aşağıdakı hallarda ISSAI-dən istifadəyə istinad etməyə icazə verilmir:
- ISSAI-yə uyğun olaraq auditin keçirilməsi üçün ilkin şərtlər təmin olunmadıqda⁴; və ya
 - Auditor BAS⁵ və ISSAI-lərdə müəyyən edilmiş səlahiyyətlərə riayət etmək iqtidarında

¹ISSAI 1800 – Xüsusi nəzərə alınmalı məsələlər –Xüsusi məqsədli çərçivələrə əsasən hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditini.

²ISSAI 1805 – Xüsusi hallar - vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementləri, hesabları və ya maddələrinin auditini

³ISSAI 1810 – İcmal Maliyyə Hesabatları üzrə hesabatlılıq tapşırığı.

⁴ISSAI 1210 – Audit tapşırığının şərtləri ilə razılaşma, bənd 6-8.

⁵ISSAI 1000, bənd 37-43.

olmadıqda.

9. Maliyyə Auditinin Əsas Prinsipləri bütün hökumət, hökumətin iştirak payı olduğu təşkilatlar və ya vahid qurumların audit olunmasından asılı olmayaraq bütün dövlət sektorunun auditinə aid edilir.
10. *ISSAI 200 – Maliyyə Auditinin Təməl Prinsipləri* ISSAI Çərçivəsinin 4-cü səviyyəsində ISSAI 1000-dən başlayaraq ISSAI 1810-ə qədər təmin olunan təfsilatlı audit standartlarının əsasını təşkil edir. ISSAI 200-də prinsiplər 3 istiqamətdə istifadə oluna bilər:
 - Standartların hazırlanması üçün baza kimi,
 - Uyğun milli standartların qəbul edilməsi üçün baza kimi,
 - Maliyyə Audit Təvsiyələrinin rəsmi standartlar kimi qəbul edilməsi üçün baza kimi
11. Hesabatlarda ISSAI 200-ə istinad yalnız audit standartlarının ISSAI 200-ün bütün müvafiq prinsiplərinə tam uyğun hazırlanması və ya qəbul edilməsi halında verilə bilər. Prinsiplər audit növü və ya audit növləri və müvafiq vəziyyət və prosedurları əhatə etdikdə uyğun hesab edilir. Prinsiplər heç bir halda milli qanun, qayda və səlahiyyətləri üstələmir.
12. Əsas Audit Prinsiplərinə uyğun audit standartları hazırladıqda və qəbul etdikdə hesabatlarda aşağıdakı qeyd edilməklə istinad edilə bilər:

...Biz öz auditimizi [standartlara] uyğun aparmışıq, hansı ki, Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartlarının Təməl Audit Prinsiplərinə (ISSAI-lər 100-999) əsaslanır [və ya uyğundur]

13. 4-cü səviyyə üzrə Maliyyə Audit Təvsiyələrini özlərinin rəsmi standartı kimi qəbul edən Ali Audit Qurumları bu standartlara öz hesabatlarında istinad etməlidirlər. Tətbiq edilən standartlar və AAQ-ların səlahiyyətindən asılı olaraq bu iki yolla həyata keçirilə bilər:
 - ISSAI 1000-1810 uyğun olaraq – bu bütün müvafiq BAS-lar və INTOSAI Təcrübi Qeydlərində əhatə olunan tövsiyələrə tam uyğun deməkdir;
 - BAS-lara uyğun olaraq – bu bütün müvafiq BAS-lara uyğunluğu nəzərdə tutur.

ISSAI-lərdə əks olunan səlahiyyətlərlə bağlı ISSAI 100-də daha ətraflı izah verilmişdir.

14. 4-cü səviyyəli ISSAI-lər səlahiyyətli standartlar kimi istifadə olunduqda dövlət sektoru auditorları həm də BAS-ın səlahiyyətinə də hörmət etməlidirlər. 4-cü səviyyə tövsiyələri qabaqcıl təcrübələri əhatə etdiyindən AAQ-yə bu standartları özlərinin rəsmi standartı kimi tam tətbiqinə çalışmaları tövsiyə olunur. INTOSAI nəzərə alır ki, bəzi hallarda bunun yerinə yetirilməsi ilkin inzibati strukturların olmaması və ya Maliyyə Audit Təvsiyələrinə uyğun audit həyata keçirmək üçün qanun və normativ-hüquqi aktların eyni şəraiti yaratmaması səbəbindən mümkün olmaya bilər. Bu halda AAQ-nin Maliyyə Auditinin Təməl Prinsiplərinə

uyğun rəsmi standartlar hazırlamaq seçimi var.

15. 4-cü səviyyəli ISSAI-lər maliyyə hesabatlarının auditi üçün uyğunluq auditi ilə birlikdə rəsmi standartlar kimi istifadə edildiyi zaman, dövlət sektoru auditorları həm Maliyyə Auditı Təvsiyələri, həm də Uyğunluq Auditı Təvsiyələrinin səlahiyyətinə hörmət etməlidirlər.⁶

MALİYYƏ AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİ

Maliyyə auditinin məqsədi

16. Maliyyə hesabatlarının auditinin məqsədi nəzərdə tutulan istifadəçilərin maliyyə hesabatlarından əminlik dərəcəsinin artırılmasıdır. Əminlik auditorun maliyyə hesabatlarının, bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından, müvafiq maliyyə hesabatlılığı prinsiplərinə və ya – maliyyə hesabatlarının ədalətli təqdimat prinsiplərinə uyğun hazırlanması – maliyyə hesabatlarının bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə tətbiq olunan maliyyə hesabatlılığı prinsiplərinə uyğun olaraq doğru və ədalətli təsəvvür verməsi barədə rəy vasitəsilə təmin edilir. Dövlət sektorunun audit qurumlarının tabe olduqları qanun və ya qaydalar rəyin bildirilməsində digər yanaşmanı münasib hesab edə bilər. INTOSAI Maliyyə Auditinin Təməl Prinsiplərinə əsaslanan standartlar və müvafiq etik tələblərə uyğun olaraq keçirilən audit auditorun belə rəy verməsinə imkan verir.
17. ISSAI 200 ISSAI 1200⁷-də müəyyən edildiyi kimi aşağıdakı məqsədlərə əsaslanır:

Maliyyə hesabatlarının auditini keçirərkən auditorun ümumi məqsədləri aşağıdakılardır:

- a) Maliyyə hesabatlarında ümumilikdə fırıldaqçılıq və ya səhv səbəbindən əhəmiyyətli təhriflərin olmaması barəsində kafi əminlik əldə etmək və beləliklə də maliyyə hesabatlarının, bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından, müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanması barəsində auditorun rəy bildirməsi ilə bağlı müvafiq əminlik əldə etmək; və
- b) Maliyyə hesabatları barəsində hesabat hazırlamaq və auditorun təsbitləri əsasında nəticələrin bildirilməsinin təşkili.

ISSAI 200-lə əhatə olunan dövlət sektorunda tətbiqlər

ISSAI-lara uyğun maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi üçün ilkin şərtlər

18. **Auditor maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi üçün ilkin şərtlərin mövcud olub**

⁶ISSAI 4000 – Uyğunluq auditi üzrə Təvsiyələrə Ümumi Giriş və ISSAI 4200 – Maliyyə hesabatlarının auditi ilə birgə keçirilən uyğunluq auditi üzrə təvsiyələr”.

⁷ISSAI 1200, BAS 200-ün 11-ci bəndi.

olmamasını qiymətləndirməlidir.

19. ISSAI üzrə maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi aşağıdakı şərtlərə əsaslanır:
- Maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün istifadə olunan çərçivə auditor tərəfindən qəbul edilən olmalıdır.
 - Müəssisənin rəhbər heyəti özünün aşağıdakı dair öhdəliklərini anlayır və təsdiq edir:
 - Müvafiq olduqda onların ədalətli təqdimatı da daxil olmaqla maliyyə hesabatlarının maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanması üzrə;
 - Maliyyə hesabatlarında istər fırıldaqçılıq, istərsə də səhv səbəbindən əhəmiyyətli təhrifin baş verməməsi üçün lazım olan daxili nəzarət üzrə; və
 - Auditorun maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün lazım olan məlumatlara çıxışının təmin edilməsi üzrə.
20. Maliyyə hesabatları çərçivələri ümumi təyinatlı və xüsusi təyinatlı ola bilər. Geniş ictimaiyyətin məlumatlar ehtiyaclarının təmin edilməsi üçün nəzərdə tutulan çərçivə ümumi təyinatlı çərçivə adlanır. Xüsusi təyinatlı çərçivələr xüsusi istifadəçinin və ya xüsusi istifadəçilər qrupunun xüsusi ehtiyaclarının ödənilməsi üçün nəzərdə tutulur. Bu çərçivələrə həmçinin ədalətli təqdimat və ya uyğunluq çərçivələri kimi də istinad edilir. Ədalətli təqdimat çərçivələri çərçivəyə uyğunluğu tələb edir, lakin, birbaşa və ya dolayı yolla, tələbdən kənarlaşmaya və ya maliyyə hesabatlarının ədalətli təqdimatına nail olmaq üçün əlavə məlumatların təqdim edilməsinə icazə verir. Uyğunluq çərçivəsi termini çərçivəyə uyğunluğu tələb edən maliyyə hesabatı çərçivəsinə aid edilir və ədalətli təqdimat üçün yuxarıda qeyd edilən kənarlaşmalara icazə vermir.
21. Qəbul edilən maliyyə hesabatı çərçivəsi olmadığı halda rəhbərliyin maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün müvafiq bazası, auditorların isə bu hesabatların müvafiq auditini keçirməsi üçün uyğun meyarlar mövcud olmur. Müvafiq meyarlar rəsmi olmalıdır. Məsələn, maliyyə hesabatlarının hazırlanmasında meyarlar, dövlət sektoru üçün Beynəlxalq Dövlət Sektoru üzrə Mühasibatlıq Standartları, Beynəlxalq Maliyyə Hesabatı Standartları (IFRS) və ya digər beynəlxalq və ya milli maliyyə hesabatı çərçivələrinin istifadə olunması ola bilər.
22. Dövlət sektoru üçün maliyyə hesabatlarının tam toplusu maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlandıqda dövlət sektoru müəssisələri üçün adətən aşağıdakılardan ibarət olur:
- maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat;
 - maliyyə fəaliyyətinin nəticələri haqqında hesabat;
 - aktivlərdə/kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;
 - pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat
 - büdcə və faktiki məbləğlərin müqayisəsi – ya ayrıca əlavə maliyyə hesabatı, yaxud da üzləşdirilmə formasında;

- əhəmiyyətli mühasibat uçotu siyasətləri və digər izahedici məlumatlardan ibarət olan qeydlər.
- bəzi mühitlərdə maliyyə hesabatlarının tam toplusuna digər hesabatlar, məsələn, fəaliyyət nəticələri və pul vəsaiti ayırmalarına dair hesabatlar da daxil ola bilər.

Maliyyə hesabatları digər, məsələn, modifikasiya edilmiş hesablama metoduna uyğun hazırlanarsa, maliyyə hesabatlarının tam toplusuna yuxarıda verilən hesabatlar daxil olmaya bilər.

23. Qanun və ya normativ-hüquqi sənədlərdə öz əksini tapmış çərçivələr adətən auditor tərəfindən müvafiq hesab edilir. Lakin, uyğun olsa belə, bu kimi çərçivənin istifadəsinə yalnız aşağıdakı şərtlər təmin olunduqda icazə verilir:

- rəhbərlik maliyyə hesabatlarında təhriflərdən yayınmaq üçün zəruri əlavə açıqlamaların verilməsinə razı olduqda; və
- auditorun maliyyə hesabatının auditi üzrə hesabatında istifadəçilərin diqqətini belə əlavə açıqlamalara cəlb edən izahedici bənd olduqda.

Yuxarıda qeyd edilən şərtlər təmin olunmadıqda, auditor maliyyə hesabatlarının təhrifedici mahiyyətinin hesabatla və rəyə təsirini qiymətləndirməlidir və qanunverici orqanı bu məsələ ilə bağlı məlumatlandırmalıdır.

24. Qəbul edilən maliyyə hesabatı çərçivəsi adətən maliyyə hesabatlarında göstərilən məlumatların nəzərdə tutulan istifadəçilər üçün dəyərliyini əks etdirən əlamətlərə malik olur:

- Uyğunluq – maliyyə hesabatlarında qeyd edilən məlumatlar audit olunan təşkilatın mahiyyətinə və maliyyə hesabatlarının məqsədinə uyğundur;
- Tamlıq – maliyyə hesabatlarına əsaslanan nəticələrə təsir edəcək heç bir əməliyyat, hadisə, balans hesabları və ya açıqlamalar buraxılmamışdır;
- Etibarlılıq – maliyyə hesabatlarında əks olunan məlumatlar:
 - i. Müvafiq olaraq, hadisə və əməliyyatların hüquqi formasını deyil, iqtisadi mahiyyətini əks etdirir; və
 - ii. Müvafiq hallarda istifadə edildikdə, əsaslı şəkildə qiymətləndirmə, ölçmə, təqdimat və açıqlama ilə nəticələnir;
- Bitərəfliq və obyektivlik – maliyyə hesabatlarında əks olunan məlumatlar qərəzsizdir;
- Anlaşıqlılıq – maliyyə hesabatlarında əks olunan məlumatlar aydın, ətraflıdır və bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən şərhlərə yol vermir.

ISSAI 1210⁸-a əlavə olunan Əlavə 2 maliyyə hesabatı prinsiplərinin münasib olub olmamasını müəyyənləşdirməkdə auditora əlavə yardım göstərə bilər.

25. Bəzi dövlət sektoru auditü mühitində maliyyə auditləri büdcənin icrası auditləri adlanır və adətən uyğunluq və qanunilik məsələlərini araşdırmaq üçün əməliyyatların büdcə ilə müqayisəsini əhatə edir. Belə auditlər risk əsaslı və ya bütün əməliyyatları əhatə etmək əsasında həyata keçirilə bilər. Belə audit mühitində adətən qəbul edilən maliyyə hesabatı çərçivəsi olmur. Maliyyə əməliyyatlarının nəticələri xərclənən məbləğlər və büdcə məbləğlərinin müqayisəsi kimi təqdim edilə bilər. Auditin keçirildiyi və qəbul edilən maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanan maliyyə hesabatları olmadığı hallarda auditor ISSAI tərəfindən maliyyə auditinin keçirilməsi üçün tələb olunan ilkin şərtlərin təmin edilməməsi qərarına gələ bilər. Beləliklə, auditorlar öz xüsusi ehtiyaclarına uyğun olaraq Maliyyə Auditinin Təməl Prinsiplərindən tövsiyə kimi istifadə etməklə standartların hazırlanmasını nəzərdən keçirə bilərlər. Audit səlahiyyəti maliyyə auditinə istinad etdikdə, lakin bunu maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanan maliyyə hesabatı ilə əlaqələndirmədikdə, ISSAI-lərin qabaqcıl mövcud metod kimi nəzərə alınması və xüsusi şərait üçün hazırlanan standartlara ISSAI prinsiplərinin tətbiq olunması tövsiyə olunur. Audit səlahiyyəti hər hansı maliyyə hesabatları, onun xüsusi elementləri, hesablar və ya maliyyə hesabatlarının elementlərinin auditinə istinad edərsə ISSAI 1805⁹ müvafiq olaraq nəzərdən keçirilə bilər.
26. Səlahiyyətli orqanların tələblərinə uyğunluğun yoxlamaları əsas diqqət mərkəzi olduqda bu növ yoxlamalar adətən uyğunluq auditləri hesab edilir. *ISSAI 400 – Uyğunluq Auditinin Təməl Prinsipləri* audit üçün standartların hazırlanması və ya tətbiqi üçün müvafiq məlumatlar mənbəyi ola bilər. Digər tərəfdən, audit səlahiyyəti audit prosedurları və maliyyə hesabatlarının hazırlanmasında müvafiq dəyişikliyə və qəbul edilən maliyyə hesabatı çərçivəsinin istifadəsinə imkan verərsə bu zaman maliyyə auditü ilə bağlı ISSAI-lər tətbiq edilə bilər.

Xüsusi təyinatlı prinsiplərə uyğun hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditü

27. ISSAI 200 prinsipləri həm ümumi, həm də xüsusi təyinatlı çərçivələr əsasında hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditü üçün tətbiq edilə bilər. Ümumi təyinatlı maliyyə hesabatlarının dövlət sektoru müəssisəsi digər tərəflər (məsələn, dövlət orqanları, qanunvericilik və ya nəzarət funksiyası olan digər tərəflər) üçün də maliyyə hesabatları hazırlaya bilər. Bu tip hesabatlar maliyyə hesabatlarının bu tərəflərin xüsusi məlumatlar ehtiyaclarına uyğunlaşdırılmasını tələb edir. Bəzi şəraitlərdə bu tipli maliyyə hesabatları dövlət sektoru müəssisəsi tərəfindən hazırlanan yeganə maliyyə hesabatları olur. Xüsusi təyinatlı maliyyə hesabatları geniş ictimaiyyət üçün uyğun deyil. Buna görə də auditorlar maliyyə hesabatları çərçivəsinin geniş istifadəçi kütləsinin (ümumi təyinatlı çərçivə), xüsusi istifadəçilərin və ya standart yaradan orqanların tələbləri üçün hazırlanıb hazırlanmadığını diqqətlə

⁸ISSAI 1210– Audit tapşırığının şərtlərinin razılaşdırılması.

⁹ISSAI 1805– Xüsusi hallar - Vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementlərinin, hesablarının və ya maddələrinin auditü

yoxlamalıdırlar.

28. Dövlət sektoru üçün uyğun olan xüsusi məqsədli çərçivə aşağıdakıları özünə daxil edə bilər:
- İdarəetmə orqanı üçün hazırlanması tələb olunan nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə nağd pul daxilolmaları və ödənişləri;
 - Beynəlxalq maliyyə təşkilatları və ya fondları tərəfindən qoyulan maliyyə hesabatlılığı şərtləri;
 - Həmin orqanın qoyduğu tələbləri təmin etmək üçün idarəetmə orqanı, qanunvericilik və ya nəzarət funksiyasını yerinə yetirən digər qurumlar tərəfindən qoyulan maliyyə hesabatı şərtləri; və ya
 - Müqavilənin (məsələn, layihəyə qrantın verilməsi) maliyyə hesabatı şərtləri.
29. ISSAI 200 prinsipləri belə çərçivələrə uyğun hazırlanan maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi üçün uygundur. Bu prinsiplərlə yanaşı AAQ-ların, müvafiq standartların hazırlanması və ya tətbiqi zamanı, ISSAI 1800-də qeyd edilənləri nəzərə almaları tövsiyə olunur. ISSAI 1800 standartı ISSAI 1200-1700 standartlarının xüsusi məqsədli çərçivə əsasında hazırlanan maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsi zamanı tətbiqindən bəhs edir.

Vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementlərinin, hesablarının və ya maddələrinin auditini

30. ISSAI 200 prinsipləri dövlət sektoru müəssisələrinin digər tərəflər (məsələn, idarəetmə orqanları, qanunvericilik, nəzarət funksiyası daşıyan digər tərəflər) üçün vahid maliyyə hesabatları və xüsusi elementlərin, maliyyə hesabatının hesablarının və ya maddələrinin auditini də daxil olmaqla hazırladıqları maliyyə hesabatlarına da aiddir. Belə məlumatlar AAQ-nin audit səlahiyyətlərinə də daxil ola bilər. Auditorlar həmçinin audit olunan müəssisənin maliyyə hesabatlarının tam toplusunun auditini keçirməsələr belə vahid maliyyə hesabatları və xüsusi elementlərin, maliyyə hesabatı hesablarının və ya maddələrinin (məsələn, dövlət tərəfindən maliyyələşdirilən layihələr) auditini keçirə bilərlər.
31. AAQ-ları həmçinin ISSAI 200 prinsipləri əsasında standartların hazırlanması və tətbiqi zamanı ISSAI 1805-i nəzərə ala bilərlər. ISSAI 1805 vahid maliyyə hesabatları və xüsusi elementlərin, hesabların və ya maliyyə hesabatı elementlərinin auditini üzrə BAS-ların tələblərinin tətbiqi zamanı xüsusi nəzərə alınmalı məsələləri əhatə edir. Vahid maliyyə hesabatları və xüsusi elementlər, hesabları və ya maliyyə hesabatı elementləri ümumi təyinatlı və ya xüsusi təyinatlı çərçivəyə uyğun hazırlana bilər.

MALİYYƏ AUDİTİNİN ELEMENTLƏRİ

32. Maliyyə hesabatlarının auditini əminliyi təmin edən öhdəlik kimi müəyyən edilir. Bu ən azı 3

müxtəlif tərəfin iştirakını nəzərdə tutur: auditor, cavabdeh tərəf və nəzərdə tutulmuş istifadəçilər. Dövlət sektoru auditinin elementləri ISSAI 100-də öz əksini tapmışdır¹⁰. ISSAI 200 maliyyə hesabatlarının auditinə aid elementlərin əlavə aspektlərini də əhatə edir.

Maliyyə auditində üç tərəf

33. Maliyyə hesabatlarının audit zamanı cavabdeh tərəf audit predmeti ilə bağlı məlumatlara (adətən maliyyə hesabatları) görə öhdəlik daşıyır. Həmçinin, cavabdeh tərəf audit predmeti ilə bağlı məlumatlara (maliyyə hesabatlarında əks olunan maliyyə fəaliyyəti) görə öhdəlik daşıya bilərlər. Cavabdeh tərəf adətən hökumətin icraçı orqanıdır və/və ya dövlət sektoru təşkilatlarının iyerarxiyasını təşkil edir və dövlət vəsaitlərinin idarə olunması, qanunvericiliyin nəzarət ilə səlahiyyətlərdən istifadə və maliyyə hesabatlarının məzmununa görə məsuliyyət daşıyır. Bu orqanlar qanunvericiliyin qərarları və müddəalarına əsasən ehtiyatların idarə olunması və səlahiyyətlərindən istifadə üzrə məsuliyyət daşıyırlar.
34. Qanunverici orqan dövlət sektorunun maliyyə hesabatlarının son istifadəçilər olan vətəndaşları təmsil edir. “Nəzərdə tutulan istifadəçilər” dövlət maliyyəsinin və ictimai demokratik prosesin tərkib hissəsi olaraq xərclər və gəlirlərin məqsəd və məzmununun prioritetlərini müəyyənləşdirməklə və qərarlar verməklə vətəndaşları təmsil edən parlamentdir. Qanunverici orqanın qərarları və müddəaları dövlət sektorunda maliyyə auditini üçün daha geniş perspektiv üçün baza formalaşdırma bilər. Dövlət sektoru təşkilatları üçün qanunverici və tənzimləyici orqanlar adətən bu təşkilatların maliyyə hesabatlarının əsas istifadəçiləridir.
35. Cavabdeh tərəf və nəzərdə tutulan istifadəçilər eyni bir dövlət sektoru müəssisəsindən və ya müxtəlif orqanlarda ola bilərlər. Birinci halda dövlət strukturunun nəzarət şurası bu dövlət sektoru müəssisəsinin idarə şurası tərəfindən təqdim edilən məlumatlar ilə bağlı əminlik tələb edə bilər. Cavabdeh tərəf və nəzərdə tutulan istifadəçilər arasındakı əlaqələrə xüsusi tapşırıq çərçivəsində baxılmalıdır və bu müəyyənləşdirilmiş ənənəvi cavabdehlik öhdəliklərindən fərqlənə bilər.

Uyğun meyarlar

36. Meyarlar audit predmeti ilə bağlı məlumatları qiymətləndirilmək və ya ölçmək üçün istifadə olunan etalon ölçülərdir. Bunlara həmçinin təqdimat və açıqlama üçün etalon ölçüləri də aid etmək olar. Maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün istifadə olunan meyarlar bir qayda olaraq rəsmidir və bu meyarlar IPSAS (Beynəlxalq Dövlət Sektoru Mühasibat Uçotu Standartları), IFRS (Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları) və ya dövlət sektorunda istifadə üçün digər milli maliyyə hesabatı çərçivələri ola bilər.

Audit predmeti olan məlumatlar

37. Maliyyə hesabatında (audit predmeti olan məlumatlar) əks olunan maliyyə vəziyyəti, maliyyə fəaliyyəti nəticələri, nağd pulun hərəkəti və qeydlər tanınma, ölçmə, təqdimat və

¹⁰ ISSAI 100 – Dövlət Sektorunun Auditinin Təməl Prinsipləri

açıqlama (meyarlar) üzrə maliyyə hesabatı çərçivəsinin dövlət sektoru müəssisəsinin maliyyə məlumatlarına (audit predmeti) tətbiq edilməsi nəticəsində əldə olunur. “Audit predmeti üzrə məlumatlar” termini audit predmetinin qiymətləndirilməsi və ya ölçülməsinin nəticəsini bildirir. Auditor məhz audit predmeti üzrə məlumatlar (məsələn, müəssisənin maliyyə hesabatları) üzrə audit hesabatında rəy bildirmək üçün kafi audit sübutu əldə edir.

Kafi əminliyi təmin edən tapşırıq

38. ISSAI-lara uyğun keçirilən maliyyə hesabatlarının auditi kafi əminliyi təmin edən tapşırıqlar əsasında aparılır. Auditə xas olan məhdudiyətləri nəzərə alaraq qeyd etmək lazımdır ki, kafi əminlik yüksəkdir, lakin tam deyil. Belə ki, auditor tərəfindən əldə edilən əksər audit sübutu qəti deyil, məhz inandırıcı xarakter daşıyır. Ümumilikdə kafi əminliyi təmin edən auditlər müsbət formada ifadə edilən nəticələrin əldə edilməsi üçün hazırlanır. Məsələn, “bizim fikrimizcə maliyyə hesabatları, bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından, maliyyə vəziyyəti ... maliyyə fəaliyyəti və nağd pul hərəkətini ədalətli təqdim edir (və ya doğru və ədalətli görüntü verir) ..” və ya uyğunluq çərçivəsi halında “bizim fikrimizcə maliyyə hesabatları, bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından, uyğun hazırlanmışdır”.
39. Məhdud əminliyi təmin edən tapşırıqlar, məsələn, təhlil etmə tapşırığı, maliyyə auditi üzrə ISSAI-da əhatə olunmamışdır. Bu tipli tapşırıqlar kafi əminliyi təmin edən tapşırıqlarla müqayisədə daha aşağı səviyyəli əminlik yaradır. Bu tip tapşırıqlar mənfi formada ifadə edilən nəticə ilə sonlanır, məsələn, “biz maliyyə hesabatlarının, bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından, ədalətli hazırlanmamasına inandıracaq bir sübutla qarşılaşmamışıq”. Belə tapşırıqları yerinə yetirən auditorlar maliyyə auditi üzrə ISSAI-lərdən əlavə tövsiyələrin tətbiq etməyinə ehtiyacı yarana bilər; ISSAI 100-də əks olunan auditin əsas prinsipləri bu mənada faydalı ola bilər.

MALİYYƏ AUDİTİNİN PRİNSİPLƏRİ

Ümumi prinsiplər

Maliyyə auditinin keçirilməsi üçün tələb olunan ilkin şərtlər

Etik normalar və müstəqillik

40. **Auditor, maliyyə hesabatlarının auditini keçirərkən, müstəqilliyə aid olan etik tələblər də daxil olmaqla bütün müvafiq etik tələblərə əməl etməlidir.**
41. ISSAI üzrə auditi keçirən auditorlar milli çərçivədə tətbiq olunan ISSAI 30 – Etika Məcəlləsinə əməl etməlidirlər. 4-cü səviyyəli ISSAI-ları öz səlahiyyətli standartları kimi tətbiq edən, yaxud da Beynəlxalq Audit Standartlarını tətbiq edən AAQ-da çalışan auditorlar Mühasiblər üçün Beynəlxalq Etik Standartları Şurası tərəfindən hazırlanmış və peşəkar mühasiblər üçün əsas etika prinsiplərini müəyyən edən Peşəkar Mühasiblər üçün Etika Məcəlləsinə və ya ən azından eyni dərəcədə tələbkar olan milli tələblərə əməl etməlidirlər. Milli

çərçivədə tətbiq edilən INTOSAI Etika Məcəlləsi bu halda müvafiq hesab edilə bilər. Buna görə də, AAQ-lar öz hesabatlarında auditin ISSAI və ya BAS-a uyğun olaraq keçirildiyini qeyd edə bilmək üçün, ISSAI 30 və ya Mühasiblər üçün Beynəlxalq Etika Standartları Şurasının (IESBA) etika tələblərini öz mühitlərində qəbul və tətbiq etməlidirlər.

Keyfiyyətə nəzarət

42. **Auditin peşə standartları və müvafiq hüquqi-normativ aktların tələblərinə uyğun keçirildiyini və auditorun hesabatının şəraitə münasib olması barəsində kafi əminlik təmin etmək üçün auditor tapşırıq səviyyəsində keyfiyyətə nəzarət prosedurlarının tətbiq etməlidir.**
43. ISSAI 100-də qeyd edildiyi kimi, AAQ-lar keyfiyyətə nəzarət prosedurlarını ISSAI 40 – AAQ-lar üçün Keyfiyyətə nəzarət standartına uyğun tətbiq etməlidirlər. Bu standart Beynəlxalq Audit və Təminat Standartları Şurasının dövlət sektorunda Keyfiyyətə Nəzarət üzrə Beynəlxalq Standartları (ISQC 1) üçün çərçivə təmin edir. ISQC 1 təşkilatın keyfiyyətə nəzarət sistemi üçün standartları müəyyən edir və müvafiq tövsiyələr verir. ISSAI 40-ın ümumi məqsədinin və əsas prinsiplərinin ISQC 1-ə uyğun olmasına baxmayaraq, ISSAI 40-ın tövsiyələri AAQ-ya münasibliyini təmin etmək üçün uyğunlaşdırılmışdır
44. Gündəlik əməliyyat cavabdehliyi digər şəxslərə ötürülə bilsə də, AAQ-nin və ya ona bərabər tutulan kollektiv orqanın rəhbəri AAQ-də keyfiyyətə nəzarət prosedurlarının tətbiq edilməsi və dəstəklənməsinə görə məsuliyyət daşıyır. Məsələn, audit tapşırığı öhdəliyi daşıyan hər hansı bir aparıcı auditor yekunda AAQ rəhbərinə hesabat verməlidir.
45. ISSAI 200-ə əsaslanan və ya onun prinsiplərinə uyğun hazırlanan maliyyə hesabatlarının auditinin keçirilməsinə cəlb olunmuş dövlət sektoru auditorları tapşırıq səviyyəsində keyfiyyətə nəzarət tələblərinə əməl etməlidirlər. ISSAI 200-ə əsaslanan və ya ona uyğun standartların hazırlanması zamanı AAQ aşağıdakılarla bağlı tələblərin formalaşdırılmasını nəzərə almalıdır:
- Hər bir audit tapşırığında aparıcı auditorun ümumi keyfiyyət üzrə cavabdehliyi qəbul etməsinə ehtiyac;
 - Aparıcı auditorun audit qrupunun müvafiq etik davranış tələblərinə əməl etməsinin təmin etməsi ehtiyacı;
 - Aparıcı auditor tərəfindən audit tapşırığına tətbiq edilən müstəqillik tələblərinə uyğunluq barəsində nəticənin formalaşdırılması və müstəqilliyə olan təhdidlərin aradan qaldırılması üçün müvafiq addımların atılması ehtiyacı;
 - Aparıcı auditorun audit qrupunun və hər hansı kənar ekspert kollektivinin müvafiq sərəfşə və bacarıqlara malik olmasını təmin etmə ehtiyacı;
 - Aparıcı auditorun, aşağıdakılar xüsusi qeyd edilməklə, auditin keçirilməsi üzrə

cavabdehliyi öz üzərinə götürməsi ehtiyacı:

- Auditə rəhbərlik, nəzarət və auditin keçirilməsi;
- Təhlillərin AAQ-ın təhlil siyasəti və prosedurlarına uyğun olaraq həyata keçirilməsinin təmin edilməsi.

Tapşırıq qrupunun idarə olunması və bacarıqlar

46. **Auditor bütün qrupun və hər hansı kənar ekspertlərin, ümumilikdə aşağıdakıları həyata keçirmək üçün səriştə və bacarıqlarının olmasından əmin olmalıdır:**

- a) **Auditin müvafiq olaraq standart və müvafiq normativ-hüquqi aktların tələblərinə uyğun keçirilməsi; və**
- b) **Auditorun müvafiq vəziyyətə uyğun hesabatı hazırlamasına imkan yaratmaq.**

47. Ümumilikdə qrupun səriştə və bacarıqlarını nəzərə alan zaman auditor qrupunun:

- Müvafiq təlim və praktiki təcrübə vasitəsilə oxşar xarakterli və oxşar mürəkkəbliyə malik audit tapşırıqların anlayışı;
- Peşəkar standartlar və normativ-hüquqi tələblər barədə anlayışı;
- Mühasibat uçotu və ya auditin xüsusi sahələri üzrə müvafiq İT bacarıqları və biliyi də daxil olmaqla texniki təcrübəsi;
- Audit olunan təşkilatın fəaliyyət göstərdiyi sahə ilə bağlı biliyi;
- Peşəkar mühakiməni tətbiq etmək bacarığı;
- AAQ-ın keyfiyyətə nəzarət siyasətləri və prosedurları barəsində anlayışı;
- Tətbiq edilən hesabatlılıq tapşırıqları və qanunvericilik və ya digər idarəetmə orqanı yaxud ictimai maraqlı orqana məlumat verməklə bağlı anlayış da daxil olmaqla müvafiq şəraitdə audit səlahiyyətinin şərtlərinin icra edilməsi bacarığı;
- Lazım gəldikdə, səmərəlilik auditi və ya uyğunluq auditi sahəsində bacarıqların olmasını nəzərə almalıdır.

Əsas audit konsepsiyalarına aid olan prinsiplər

48. ISSAI 1000-2999 Maliyyə Auditinin Təməl Prinsiplərinin tətbiq olunması sahəsində qabaqcıl təcrübəni əks etdirir. Lakin, AAQ əsas prinsiplərə əsaslanan standartların

hazırlanması və ya bu prinsiplərə uyğun olan milli standartların tətbiq olunmasına qərar verərsə, bu və növbəti bölmələrdə bəhs olunan məsələlər öz həllini tapmalıdır.

Audit riski

49. **Auditor şərti müsbət rəyin ifadə edilməsi üzrə kafi əminliyin əldə edilməsi üçün audit riskini qəbul edilən minimum səviyyəyə endirməlidir.**
50. Maliyyə hesabatlarının auditi zamanı meydana çıxan audit riski audit predmeti üzrə məlumatların əhəmiyyətli dərəcədə təhrif edilməsi şəraitində auditorun qeyri-münasib nəticəni ifadə etməsi riskidir. Auditor şərti müsbət rəyin ifadə edilməsi üçün kafi əminliyin əldə edilməsi məqsədilə audit riskini qəbul edilən minimum səviyyəyə endirməlidir. Daha dəqiq desək, auditor tərəfindən əldə olunan əminlik səviyyəsi nəzərdə tutulan istifadəçilərin audit predmeti üzrə məlumatları barəsində əminliyini aydın şəkildə önəmsiz dərəcədən yüksək dərəcəyə qaldırmalıdır.
51. Ümumilikdə audit riski aşağıda qeyd olunan elementlərdən asılıdır:
- Əhəmiyyətli təhriflərin olması riskləri tərkib riski və nəzarət risklərindən ibarətdir:
 - a) Tərkib riski – müvafiq daxili nəzarət prosedurlarının olmadığını qəbul etməklə, audit predmeti ilə bağlı məlumatların əhəmiyyətli təhrifə meylli olması;
 - b) Nəzarət riski – əhəmiyyətli təhrifin baş verə bilmə və əlaqəli nəzarət sistemi tərəfindən münasib vaxtda qarşısının alınmaması, aşkar edilməməsi və düzəldilməməsi riski. Audit predmetinə uyğun olarsa, daxili nəzarətin quruluşunda və işləməsində olan məhdudiyətlərə görə müəyyən nəzarət riskləri həmişə mövcuddur.
 - Audit riski əhəmiyyətli təhriflər və aşkar etmə risklərinin funksiyasıdır:
 - c) Aşkar etmə riski – auditorun əhəmiyyətli təhrifləri aşkar etməmə riskidir.
52. Risklərin qiymətləndirilməsi bu məqsəd üçün lazım olan məlumatların toplanılması və həmçinin audit zamanı əldə edilən sübuta əsaslanır. Risklərin qiymətləndirilməsi peşəkar mülahizə məsələsidir və dəqiq ölçmələr etmək mümkün deyil. Auditorun hər bir risk elementini nəzərə aldığı dərəcə auditin vəziyyətindən asılıdır.

Peşəkar mühakimə və peşəkar inamsızlıq

53. **Auditor maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olmasına səbəb olan şəraitlərin mümkünlüyü ehtimalını nəzərə almaqla auditi peşəkar inamsızlıqla planlaşdırmalı və keçirməlidir. Maliyyə hesabatlarının auditinin planlaşdırılması, keçirilməsi, yekunlaşdırılması və hesabat verilməsi zamanı auditor peşəkar mühakimədən istifadə etməlidir.**

54. “Peşəkar inamsızlıq” və “peşəkar mühakimə” terminləri auditə aid məsələlərə müvafiq cavab tədbirləri haqqında auditorun qərarları ilə bağlı tələblərin formalaşdırılması zamanı münasibdir. Bu isə auditorun yanaşmasında inamsızlıq fikirlərini əks etdirir. Bu konsepsiyalar maliyyə auditi üzrə ISSAI-larda öz əksini tapmışdır.
55. Peşəkar mülahizə konsepsiyası audit prosesinin hər bir mərhələsində auditor tərəfindən tətbiq edilir. Bu müvafiq audit tərəfindən təmin olunan prinsiplərin təlim, bilik və təcrübə, audit tapşırığı şəraitində müvafiq addımların atılması barəsində əsaslandırılmış qərarlar verdikdə uçot və etik davranış standartlarının tətbiqini əhatə edir¹¹.
56. Peşəkar mülahizə aşağıdakılarla bağlı qərarların verilməsi zamanı xüsusilə vacibdir:
- Əhəmiyyətlik və audit riski;
 - ISSAI və BAS-ın tələblərinin yerinə yetirilməsi və audit sübutunun əldə edilməsi üçün istifadə olunan audit prosedurlarının mahiyyəti, müddəti və əhatə dairəsi;
 - Kifayət qədər müvafiq audit sübutunun əldə edilməsi və auditorun ümumi məqsədlərinə nail olmaq üçün daha nələrin edilməli olduğunun qiymətləndirilməsi;
 - Audit olunan müəssisəyə müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinin tətbiq olunması üzrə rəhbərliyin mühakiməsinin qiymətləndirilməsi;
 - Əldə edilən audit sübutundan müəyyən nəticəyə gəlmək – məsələn, maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı rəhbərliyin təxminlərinin əsaslılığının qiymətləndirilməsi.
57. Peşəkar inamsızlıq bütün audit tapşırıqlarının təməlində durur. Auditor əminlik tapşırığını peşəkar inamsızlıq yanaşması ilə maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olmasına səbəb olan şəraitlərin olmaq ehtimalını nəzərə almaqla planlaşdırır və həyata keçirir. Peşəkar inamsızlıq yanaşması o deməkdir ki, auditor əldə edilən sübutun etibarlılığı barəsində ciddi qiymətləndirmə edir və cavabdeh tərəfindən təqdim edilən sənəd və təmsilçiliyin etibarlılığını rədd edən və ya sual altında qoyan sübutu nəzərə alır. Belə yanaşma şübhəli məqamların üzərindən keçmək, müşahidələr əsasında nəticəyə gəlmə zamanı həddən artıq ümumiləşdirmə və sübutun əldə olunması prosedurları mahiyyət, vaxt və əhatə dairəsinin müəyyənləşdirilməsi üçün istifadə olunan yanlış mülahizələr riskini azaltmaq üçün audit prosesi üzrə vacibdir.

Əhəmiyyətlik

58. **Auditor auditin planlaşdırılması və keçirilməsi zamanı əhəmiyyətlik konsepsiyasını tətbiq etməlidir.**

¹¹ISSAI 1200,bənd 13.

59. Təhrif o halda əhəmiyyətli hesab edilir ki, öz-özlüyündə və yaxud digər təhriflərlə birlikdə, onun göstərilməməsi və ya təhrif edilməsi maliyyə hesabatları əsasında istifadəçilərin qəbul etdikləri iqtisadi qərarlara təsir edə bilər. Əhəmiyyətlilik həm kəmiyyət, həm də keyfiyyət aspektlərinə malik olur. Dövlət sektorunda, bu təkcə istifadəçilərin iqtisadi qərarları ilə məhdudlaşmır, hər hansı bir dövlət proqramının və ya qrant maliyyələşdirilməsinin davam etdirilməsi ilə bağlı qərar maliyyə hesabatlarından asılı ola bilər. Əhəmiyyətliliyin keyfiyyət aspektləri dövlət sektorunda digər növ iqtisadi subyektlərlə müqayisədə daha böyük rol oynayır. Hər hansı bir audit zamanı əhəmiyyətliliyin qiymətləndirilməsi, həssaslığın nəzər alınması və digər keyfiyyət amilləri məhz auditorun mülahizəsinə əsaslanan məsələlərdir.
60. Audit strategiyasının müəyyənləşdirilməsi zamanı auditor maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətliliyi ümumilikdə (tam olaraq) qiymətləndirməlidir. Bir və ya bir neçə əməliyyat sinfi üzrə balans hesabları və ya açıqlamalar maliyyə hesabatları üzrə ümumi əhəmiyyətlilik səviyyəsindən aşağıdırsa bu böyük ehtimalla maliyyə hesabatları əsasında qərar qəbul edən istifadəçilərin qərarlarına təsir edə bilər və buna görə də auditor həm də müvafiq əməliyyat sinifləri, balans hesabları və açıqlamalar üzrə əhəmiyyətlilik dərəcəsi və ya dərəcələrini də müəyyənləşdirməlidir.
61. Auditor həmçinin əhəmiyyətli təhrif risklərinin qiymətləndirilməsi və əlavə audit prosedurlarının mahiyyəti, vaxtı və əhatə dairəsinin müəyyənləşdirilməsi məqsədilə fəaliyyət əhəmiyyətliliyini də müəyyənləşdirməlidir. Auditin əhəmiyyətli təhrifləri yalnız fərdi qaydada aşkar etməsi fərdi qeyri-əhəmiyyətli təhriflərin məcmusunun maliyyə hesabatlarının əhəmiyyətli təhrif olunmasına səbəb ola bilməsi faktını nəzərdən qaçırır və istənilən aşkar olunmamış təhriflər üçün heç bir hədd qoymur. Fəaliyyət əhəmiyyətliliyi düzəldilməmiş və aşkar edilməmiş təhriflərin məcmusunun bütövlükdə maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətlilik hüdudunu keçməsi ehtimalını münasib aşağı səviyyəyə azaltmaq məqsədilə müəyyən edilməlidir. Fəaliyyət əhəmiyyətliliyinin təyini peşəkar mühakimənin tətbiq olunmanı tələb edir. Bu mühakiməyə auditor tərəfindən audit subyektinin başa düşülməsi təsir edir və bu məlumatlar risklərinin qiymətləndirilməsi prosedurlarının icrası zamanı yenilənməlidir, belə ki, əlavə edilmiş məlumatlar əvvəlki dövrlərin auditlərində aşkar edilmiş təhriflərin mahiyyəti və həcmindən, müvafiq olaraq auditorun cari dövrdə təhriflərin olması baxımından gözləntilərindən asılı olur.
62. Əhəmiyyətlilik konsepsiyası auditor tərəfindən auditin planlaşdırılması və keçirilməsi, habelə, aşkar edilmiş təhriflərin audite və səhvlər də daxil olmaqla düzəldilməmiş təhriflərin maliyyə hesabatlarına təsirinin qiymətləndirilməsi zamanı tətbiq olunur. Auditorun rəyi ümumilikdə (tam olaraq) maliyyə hesabatları haqqındadır və buna görə də auditor böyük miqyasda əhəmiyyətli olmayan təhriflərin aşkar edilməsi cavabdehliyi daşımır. Auditor istənilən halda qeyri-əhəmiyyətli təhrifləri müəyyənləşdirməli və sənədləşdirməlidir, çünki bu təhriflər birlikdə və ya mahiyyətinə görə əhəmiyyətli ola bilər. Kafi hüduddan aşağıda olan təhriflər nəzərə alınmaya bilər.
63. Auditin planlaşdırılması zamanı təyin edilən əhəmiyyətlilik dərəcəsi o demək deyil ki,

auditin keçirilməsi zamanı bu göstəricidən aşağı olan məbləğlər, təhriflər həmişə əhəmiyyətsiz sayılacaq. Şəraitə uyğun olaraq bəzi hallarda əhəmiyyətlik dərəcəsindən aşağıda olan təhriflərin auditor tərəfindən qiymətləndirilməsi həyata keçirilə bilər. Audit prosedurlarının təklikdə əhəmiyyətli ola bilən təhriflərin aşkarlanması məqsədilə hazırlanmasının praktiki olmamasına baxmayaraq, auditor təhriflərin maliyyə hesabatlarına təsirini qiymətləndirərkən təkəcə təhrifin ölçüsünü deyil, həm də düzəldilməmiş təhriflərin mahiyyətini, yaranma şəraitini də nəzərə almalıdır. Auditorun nəzərə aldığı aspektlərə həmçinin, müəyyən əməliyyatların və ya proqramların həssas mahiyyəti, ictimai maraq, qanunverici orqanın səmərəli nəzarəti və tənzimləməsinə ehtiyac, habelə təhrif və kənarlaşmanın mahiyyəti (məsələn, bu fırıldaçılıq və ya korrupsiyanın nəticəsidirsə) daxildir.

Məlumatlandırma

64. **Auditor audit olunan müəssisənin idarəetmə strukturunda müvafiq əlaqələndirici şəxs(lər)i müəyyənləşdirməlidir və auditin planlaşdırılan əhatə dairəsi, müddəti və hər hansı bir əhəmiyyətli uyğunsuzluqlar barəsində həmin şəxs(lər)i məlumatlandırılmalıdır.**
65. Auditor həm rəhbərliyi, həm də ali rəhbərliyi məlumatlandırılmalıdır. Məlumatlandırma audite uyğun məlumatların əldə edilməsi və maliyyə hesabatlılığı prosesinə nəzarət etmələri baxımından əhəmiyyətli və müvafiq müşahidələrin vaxtlı-vaxtında ali rəhbərliyə çatdırılmasını əhatə edir. Ali rəhbərliklə ikitərəfli məlumatlandırma və əlaqənin təşviq edilməsi vacibdir.
66. Dövlət sektorunda ali rəhbərliyin müəyyənləşdirilməsi bir qədər çətin ola bilər. Auditin aparıldığı qurum müxtəlif təşkilat səviyyəsində və müxtəlif funksiyalar üzrə (şaqli və üfqi) daha geniş idarəçilik strukturuna malik idarəçilik orqanlarının bir hissəsi ola bilər. Nəticədə, bəzi hallarda ali rəhbərlik qismində bir neçə fərqli qrup müəyyənləşdirilə bilər. Bundan başqa, dövlət sektorunun auditini həm maliyyə hesabatı məqsədləri, həm də uyğunluq məqsədlərini əhatə edə bilər ki, bu da fərqli idarəçilik orqanlarının müəyyənləşdirilməsini vacib edir.
67. Auditor şifahi məlumatlandırmanın kifayət olmadığını müəyyənləşdirdikdə məlumatlandırma yazılı formada həyata keçirilməlidir. Auditorun, həmçinin təşkilatdan kənar digər tərəflərlə, məsələn, qanunverici təşkilatlar, tənzimləyici orqanlar və ya maliyyə təşkilatları ilə əlaqədə olması tələb olunur.
68. Yazılı məlumatlandırmanın audit zamanı meydana çıxan bütün məsələləri əhatə etməsi vacib deyil. Lakin, yazılı məlumatlandırma əhəmiyyətli audit sübutları aşkar olunduqda çox vacibdir. Bu halda auditorların bu təsbitləri ali rəhbərliyə bildirməsi tələb olunur.
69. Dövlət sektorunda fəaliyyət göstərən auditorlar çox vaxt hökumət və onun rəhbərliyinin bütöv və ya əsas hissələrinin səlahiyyətli şəxsləri kimi çıxış edir. Bu halda auditorların digər audit olunmuş müəssisələrdə və onlara münasibətdə audit nəticələri ilə bağlı məlumatlara çıxışı ola bilər ki, bu da təşkilatın rəhbərliyi üçün faydalı məlumat ola bilər. Nümunə olaraq, audit olunan

müəssisənin əməliyyatlarındakı əhəmiyyətli səhvlər digər audit olunmuş müəssisələrə təsir edə bilməsini və ya digər audit olunmuş təşkilatda səmərəliliyə gətirib çıxaran müvafiq nəzarət mexanizmini göstərmək olar. Bu tip məlumatların ali rəhbərliyə çatdırılması audite əlavə dəyər qata bilər. Lakin, qanun, hüquqi-tənzimləyici normalar və ya etika tələbləri bu tip məlumatları mübadiləsini məhdudlaşdıra bilər.

Sənədləşdirmə

70. **Auditor, təcrübəli auditorun daha əvvəl auditlə heç bir əlaqəsi olmadan müvafiq standartların, tətbiq olunan normativ-hüquqi aktların tələblərinə uyğunluq məqsədilə yerinə yetirilmiş audit prosedurlarının mahiyyətini, vaxtını və həcmi, həmin prosedurların nəticələrini və əldə olunan sübutları, habelə audit zamanı yaranan əhəmiyyətli məsələləri, nəticələri və bu nəticələrə səbəb olan peşəkar mühakimələri başa düşməyə kifayət edəcək audit sənədləşdirilməsini hazırlamalıdır. Sənədləşdirmə müvafiq zaman çərçivəsində tərtib olunmalıdır.**
71. Müvafiq audit sənədləşdirilməsi aşağıdakı məqsədlər üçün çox vacibdir:
- Auditor rəyinin və hesabatının təsdiqlənməsi və dəstəklənməsi üçün;
 - Hesabatların hazırlanması və ya audit olunan müəssisənin və ya hər hansı digər tərəfin sorğularına cavab vermək üçün mənbə kimi;
 - Auditorun audit standartlarına əməl etdiyinin sübutu kimi;
 - Planlaşdırma, nəzarət və təhlilin asanlaşdırılması üçün;
 - Auditorun peşəkar inkişafına yardım üçün;
 - Tapşırılan işlərin müvafiq qaydada yerinə yetirilməsinin təmin edilməsinə kömək üçün; və
 - Gələcək istinadlar üçün görülmüş iş üzrə sübut kimi.
72. Əsas prinsiplərə əsaslanan audit standartları aşağıdakı sahələr üzrə sənədləşdirmə üçün əlavə tələbləri özündə ehtiva etməlidir:
- Sənədləşdirmənin vaxtında aparılması;
 - Sənədləşdirmənin forması, məzmunu və əhatə dairəsi;
 - Audit standartlarının tətbiq olunması zamanı müvafiq tələblərdən kənarlaşmanın vacib olması barəsində auditorun qərarının sənədləşdirilməsi tələbləri;
 - Auditorun hesabatının verildiyi tarixdən sonra auditorun yeni və ya əlavə audit prosedurlarını həyata keçirməsi və ya yeni nəticələrə gəlməsi zamanı sənədləşdirmə

tələbləri;

- Yekun audit qovluğunun yaradılması.

4-cü səviyyə ISSAI-lar standartların tətbiq edilməsi tələbləri və audit sənədləşdirilməsi ilə bağlı daha ətraflı tövsiyələr verir.

73. Hesablar Məhkəməsi təmsalında məhkəmə funksiyasına malik auditorlar üçün sənədləşdirmə rəsmi qərarın əsasının bir hissəsini təşkil edir. Bu halda, hüquqi proses məhkəmə işinin icraatı ilə əlaqədar olaraq sənədlərin məxfiliyinin saxlanması üzrə xüsusi və ciddi tələblər müəyyən edə bilər. Bundan başqa, qərarlar hüquqi cəhətdən məcburi xarakter daşıya bilər, buna görə də dövlət sektoru auditorları əlavə sənədləşdirmə yerinə yetirmə tələblərinə məruz qala bilərlər.

Audit prosesi ilə əlaqəli prinsiplər

Tapşırıqın şərtlərinin razılaşdırılması

74. **Auditor rəhbərlik və ya ali rəhbərliklə audit tapşırıqının şərtlərini razılaşdırmalı və ya əgər tapşırıqın şərtləri səlahiyyətlərlə aydın ifadə olunubsa bu barədə rəhbərlik və ya ali rəhbərliklə ümumi anlayış əldə etməlidir.**
75. Dövlət sektorunda audit tapşırıqının şərtləri adətən səlahiyyətlərlə təyin olunur və buna görə də rəhbərlik və ya ali rəhbərliklə sorğu və razılaşdırma aparılması vacib deyil. Şərtləri rəsmi olaraq razılaşdırmaq əvəzinə dövlət sektoru auditorları rəhbərlik və auditorun müvafiq vəzifə və öhdəlikləri barəsində rəsmi anlaşma əldə edə bilər. Dövlət sektoru auditorlarının adətən qanunverici orqana tabe olduğunu və hesabat verdiyini nəzərə alaraq, həm qanunvericilik, həm də ali rəhbərliklə razılaşma əldə edilməsi zəruri ola bilər.
76. Auditorlar ali rəhbərliyin nəzarəti altında rəhbərlik tərəfindən hazırlanmış maliyyə hesabatları barəsində auditorun rəy formalaşdırması və ifadə etməsi üzrə öhdəliyi də daxil olmaqla, maliyyə hesabatlarının auditi üzrə auditorun öhdəlikləri barəsində ali rəhbərliyin müvafiq nümayəndələri məlumatlandırılmalıdırlar.
77. Əgər tapşırıq şərtləri hər hansı bir qanun və ya normativ-hüquqi aktda kifayət qədər ətraflı şəkildə öz əksini tapmışdırsa, onda bu şərtlərin audit tapşırıqı məktubunda və ya yazılı razılaşmanın digər müvafiq formasında əks etdirilməsi vacib deyil. Lakin, rəhbərliyin və ya ali rəhbərliyin (uyğun hallarda) ISSAI-lar və BAS-lar kimi xüsusi audit standartlarında təsbit edilən öhdəlikləri qəbul etdiklərini və anladıklarını göstərən bəyanat istisna təşkil edir. Belə tapşırıqlar dövlət sektorunda ümumi təcrübə olduğundan şərtlərlə bağlı yazılı sazişlər, hətta onların iştirakçı tərəflərin öhdəliklərini aydınlaşdırmağa yardım edə biləcəyinə baxmayaraq bağlanmaya bilər.
78. Ali rəhbərliyə, həmçinin auditin planlaşdırılmış əhatə dairəsi və müddəti barəsində qısa

xülasə hesabatı göndərilməlidir. Auditor audit subyektinin mühasibat siyasəti, mühasibat təxminləri və maliyyə hesabatı açıqlamaları daxil olmaqla mühasibat uçotu siyasətləri üzrə əhəmiyyətli keyfiyyət aspektləri barəsində baxış və fikirlərini əks etdirməlidir.

79. AAQ-lardan auditi bir qayda olaraq səlahiyyətləri çərçivəsində keçirmələri tələb olunur. İlk şərtlərin yerinə yetirilməsi də daxil olmaqla audit subyektlərinin tapşırıqdan rəsmi olaraq imtina etmək seçimi yoxdur. Təməl prinsiplər əsasında hazırlanan standartlar belə hallar üçün müvafiq tövsiyələri özlərinə daxil etməlidirlər. ISSAI 1210¹² bununla bağlı tövsiyələri əks etdirir.

Planlaşdırma

80. **Auditor auditin əhatə dairəsi, vaxtı və istiqaməti, habelə audit planının da daxil olduğu ümumi audit strategiyasını hazırlamalıdır.**
81. Ümumi audit strategiyası auditora audit planının hazırlanması zamanı istiqamət verir. Audit strategiyasının hazırlanması zamanı auditor aşağıdakıları etməlidir:
- əhatə dairəsini təyin edən tapşırığın xüsusiyyətlərini müəyyənləşdirməli;
 - tələb olunan məlumat mübadiləsinin mahiyyətini və auditin müddətini planlaşdırmaq üçün audit tapşırığının hesabat vermə məqsədlərini dəqiqləşdirməli;
 - tapşırıq qrupunun söylərini istiqamətləndirmək üçün auditorun peşəkar mühakiməsinə görə əhəmiyyətli amilləri nəzərə almalı;
 - ilkin fəaliyyət nəticələrinin, habelə uyğun hallarda, auditorun audit subyekti ilə bağlı digər tapşırıqlardan əldə etdiyi biliklərin hazırki tapşırığa münasib olub olmadığını nəzərə almalı;
 - tapşırığı həyata keçirmək üçün ehtiyatların xüsusiyyətləri, müddəti və həcmi dəqiqləşdirməli;
 - səmərəlilik auditindən və audit subyektinə uyğun digər audit tapşırıqlarından, əvvəlki tövsiyələrin nəticələri də daxil olmaqla əldə olunan nəticələri və bilikləri nəzərə almalı;
 - qanunverici orqanın və audit hesabatının digər istifadəçilərinin gözləntilərini nəzərə almalı və qiymətləndirməli.
82. **Auditor auditin məhsuldar və səmərəli şəkildə həyata keçirilməsini təmin etmək məqsədilə auditi müvafiq qaydada planlaşdırmalıdır.**
83. Auditor aşağıdakıların təsvirini daxil edəcək audit planı hazırlamalıdır:

¹²ISSAI 1210 “Audit tapşırığının şərtlərinin razılaşdırılması”

- planlaşdırılan risklərin qiymətləndirilməsi prosedurlarının xüsusiyyətləri, müddəti və həcmi;
- təsdiqləmə səviyyəsində planlaşdırılan əlavə audit prosedurlarının xüsusiyyətləri, müddəti və həcmi;
- Tapşırığın müvafiq standartlara uyğun olması üçün vacib olan digər planlaşdırılan audit prosedurları. Belə prosedurlar aşağıda verilənləri özünə daxil edə və ya təsvir edə bilər: auditin hüquqi çərçivəsinin təhlili; audit olunacaq fəaliyyət, proqram və ya müəssisənin qısa təsviri; auditin keçirilmə səbəbləri; baxılacaq məsələlərin əhəmiyyətliliyini müəyyələşdirənlər də daxil olmaqla auditə təsir edən amillər; auditin məqsədləri və əhatə dairəsi; audit yanaşması; toplanacaq audit sübutunun xüsusiyyətləri və sübutun toplanması və təhlil edilməsi üçün tələb olunan prosedurlar; lazımı ehtiyatlar; audit üçün vaxt qrafiki; audit hesabatının və rəhbərliyə məktubunun forması, məzmunu və istifadəçiləri.

84. Həm ümumi strategiya, həm də audit planı sənədləşdirilməlidir. Onlar auditin keçirildiyi dövrdə müvafiq qaydada yenilənməlidir.

Audit subyektinin öyrənilməsi

85. **Auditor, auditə uyğun ola biləcək daxili nəzarət prosedurları da daxil olmaqla audit subyekti və onun fəaliyyət göstərdiyi mühiti öyrənməlidir.**

86. Təşkilatı və onun fəaliyyət göstərdiyi mühitin müxtəlif aspektlərini öyrənməklə auditor auditə daha səmərəli planlaşdırma və keçirə bilər. Aşağıdakı aspektlərin öyrənilməsi zəruridir:

- tətbiq olunan maliyyə hesabatı çərçivəsi də daxil olmaqla müvafiq mühit, qaydalar və digər kənar amillər;
- audit subyektinin xüsusiyyəti, onun əməliyyat metodu, idarəçilik strukturu, maliyyələşdirmə (auditora əməliyyatlar sinfini, balans hesablarını və maliyyə hesabatlarının gözlənilən açıqlamaları daha yaxşı anlamaq üçün) və dəyişiklik səbəbləri də daxil olmaqla mühasibat uçotu siyasətlərinin seçilməsi və tətbiqi;
- audit subyektinin maliyyə fəaliyyəti nəticələrinin qiymətləndirilməsi və təhlili;
- yeni proqramlar və ya büdcə məhdudiyətləri kimi siyasi proseslərin nəticəsi olaraq audit olunan müəssisədən kənar qərarlar;
- audit subyektinin tabe olduğu xüsusi qanun və normativ-hüquqi aktlar və bunlarla uyğunsuzluğun potensial təsiri;
- proqram məqsədləri və strategiyaları, hansı ki, ictimai siyasət elementləri daxil edə bilər və bu səbəbdən də risklərin qiymətləndirilməsi üçün müəyyən nəticələri ola bilər;

- audit subyektinin hüquqi strukturunun təsir etdiyi idarəçilik strukturu, məsələn, müəssisə nazirlik, idarə, agentlik və ya digər tipli dövlət sektoru orqanı ola bilər.
87. Audit subyektinin nəzarət mühitini öyrənmək üçün aidiyyəti müəssisədə məlumatlandırma əlaqələri, düzgünlüyün və etik dəyərlərin tətbiqi, müəssisənin səriştəliliyi, ali rəhbərliyin iştirakı, rəhbərliyin fəlsəfəsi və işləmə üsulu, təşkilati strukturu, daxili auditin mövcudluğu və fəaliyyət səviyyəsi, səlahiyyət və öhdəliklərin təhkim olunması, kadr siyasəti və metodlarını nəzərə almaq faydalı ola bilər.
88. Müvafiq audit sübutu müşahidə və ya sənədlərin yoxlanılması vasitəsilə sorğuların faktlarla möhkəmləndirilməsi kimi sorğular və digər risk qiymətləndirmə prosedurlarının kombinasiyası ilə əldə edilə bilər. Məsələn, rəhbərlik və işçi heyətini müsahibə etməklə auditor rəhbərliyin fəaliyyət təcrübəsi və etik davranışla bağlı fikirlərinin işçi heyətə necə çatdırılmasını öyrənə bilər. Daha sonra auditor rəhbərliyin yazılı davranış məcəlləsinin olub olmaması və rəhbərliyin bu məcəlləyə uyğun hərəkət etməsini nəzərə almaqla müvafiq nəzarətin necə tətbiq olunmasını müəyyənləşdirə bilər.
89. Prosesi öyrənməyin bir hissəsi kimi, auditor, həmçinin audit subyektinin maliyyə hesabatlarının məqsədlərinə təsir göstərə biləcək kommersiya risklərinin aşkar edilməsi üçün müvafiq prosedurlarının olmasını, həmçinin, bu risklərin baş vermə ehtimalını qiymətləndirməklə onların əhəmiyyətliliyini təxmin edib etməməsini nəzərə almalıdır. Belə prosedur mövcuddursa, auditor bu prosedurları və onun nəticəsini dərk etməlidir.
90. Auditorun maliyyə hesabatlarına uyğun olan daxili nəzarətlə bağlı anlayışlarına aşağıdakı sahələr daxildir:
- audit olunan müəssisənin maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətli olan əməliyyat sinifləri;
 - bu əməliyyatların başlanması, qeydə alınması, həyata keçirilməsi, istifadə olunması, lazım olduqda düzəlişlərin edilməsi, baş kitaba köçürülməsi və maliyyə hesabatlarında istifadə olunması üçün lazımı həm əllə, həm də İT-dən istifadə edilməklə həyata keçirilən prosedurlar;
 - əməliyyatların başlanması, qeydə alınması, həyata keçirilməsi, hesabatda istifadə olunması üçün istifadə olunan uçot qeydləri, dəstəkləyici məlumatlar və maliyyə hesabatlarının xüsusi hesabları; bura təhrifli məlumatlarda düzəlişlərin edilməsi və baş kitaba köçürülməsi üçün prosedurlar da daxildir;
 - maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətli olan əməliyyatlardan fərqli hadisə və halların məlumatlar sistemi tərəfindən necə qeydə alınması;
 - əhəmiyyətli mühasibat təxminləri və açıqlamaları da daxil olmaqla müəssisənin maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün istifadə olunan maliyyə hesabatı prosesi;
 - qeyri-adi təkrarlanmayan əməliyyatların və düzəlişlərin qeydə alınması üçün istifadə

olunan adi müxabirləşmələr də daxil olmaqla müxabirləşmələri əhatə edən nəzarətlər;

- səlahiyyətli orqanların tələblərinə uyğunluğa dair münasib nəzarətlər;
- fəaliyyət nəticələrinin büdcə ilə monitorinqinə dair nəzarətlər;
- büdcə vəsaitlərinin digər audit olunan müəssisələrə köçürülməsinə dair nəzarətlər;
- təsnifatlara ayrılmış milli təhlükəsizlik və həssas şəxsi məlumatlara (məsələn, vergi və sağlamlıq) dair nəzarətlər; və
- audit olunan qurumdan kənarada aşağıdakı sahələr üzrə həyata keçirilən müşahidə və digər nəzarətlər:
 - qanun və normativ-hüquqi aktlarla, məsələn, satınalmalarla bağlı hüquqi normalara uyğunluq;
 - büdcənin icrası;
 - qanunvericilik və ya audit səlahiyyəti tərəfindən müəyyən edilmiş digər sahələr; və
 - rəhbərliyin hesabatlılığı.

91. Audit, əməliyyatların hər bir əhəmiyyətli sinfi, balans hesabı və maliyyə hesabatlarındakı açıqlamalarla bağlı və ya onlara uyğun hər bir təsdiq üçün həyata keçirilən bütün nəzarət prosedurlarını öyrənməyi tələb etmir. Lakin, audit olunan müəssisəsinin nəzarət mühitinin və əgər münasibdirsə, hökumət səviyyəsindəki nəzarət sisteminin öyrənilməsi, avtomatlaşdırma dərəcəsi nəzarət prosedurlarının icrasında ardıcılığı təmin etməyincə onların əməliyyat səmərəliliyini ölçmək üçün kifayət deyil.

Risqlərin qiymətləndirilməsi

92. **Auditor əlavə audit prosedurları üçün əməliyyat sinifləri, balans hesabları və açıqlamalar üzrə əhəmiyyətli təhrif risklərini maliyyə hesabatları səviyyəsində və təsdiq səviyyəsində qiymətləndirməlidir.**

93. Risklərin qiymətləndirilməsi prosedurları aşağıdakıları daxil edə bilər:

- müəssisə daxilində rəhbərlik və əməkdaşlara göndərilən sorğular, belə ki, bu şəxslər auditorun mühakiməsinə görə fırıldaçılıq və ya səhv səbəbindən ortaya çıxan əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyənləşdirilməsinə yardım edəcək məlumatlara malik ola bilər;
- analitik prosedurlar;
- müşahidə və yoxlama.

94. Əhəmiyyətli təhrif riskləri həm maliyyə hesabatı səviyyəsində, həm də əlavə audit prosedurlarının hazırlanması və həyata keçirilməsi üçün baza yaratmaq məqsədi ilə əməliyyat sinifləri, balans hesabları və açıqlamalar üzrə isə təsdiq səviyyəsində qiymətləndirməlidir. Bu məqsədlə auditor aşağıdakıları etməlidir:

- audit olunan müəssisə və onun fəaliyyət göstərdiyi mühiti öyrənməklə, habelə risklərlə əlaqəli müvafiq nəzarət prosedurlarını yoxlamaqla və müvafiq əməliyyat sinifləri, balans hesabları və maliyyə hesabatındakı açıqlamaları nəzərə almaqla risklərin müəyyənləşdirilməsi;
- müəyyən edilmiş risklərin qiymətləndirilməsi, bu risklərin bütövlükdə maliyyə hesabatları üçün nə dərəcədə geniş yayılmasının qiymətləndirilməsi və bu risklərin bir sıra təsdiqləmələrə potensial təsirinin qiymətləndirilməsi;
- auditorun yoxlamağı nəzərdə tutduğu müvafiq nəzarət prosedurları nəzərə alınmaqla, risklərin təsdiq səviyyəsində yarana biləcək problemlərlə əlaqələndirilməsi; və
- təhrifin bir neçə yerdə baş vermək ehtimalı da daxil olmaqla, ümumilikdə təhrifin baş vermə ehtimalının nəzərə alınması və bu təhriflərin əhəmiyyətli hesab olunmasının nəzərə alınması.

95. Risklərin qiymətləndirilməsinin tərkib hissəsi kimi auditor aşkar edilən risklərin, auditorun mülahizəsinə əsasən əhəmiyyətli olub olmamasını müəyyənləşdirir. Mülahizədən istifadə etdikdə auditor risklə əlaqədar müəyyənləşdirilən nəzarətlərin təsirini nəzərə almamalıdır. Risklərin əhəmiyyətli olması barədə qərar verərkən auditor ən azından aşağıdakıları nəzərə almalıdır:

- riskin fırlıdaqçılıq riski olub olmaması;
- riskin yeni əhəmiyyətli iqtisadi, mühasibat uçotu və ya digər yeniliklərin nəticəsi olması və buna görə də xüsusi diqqət tələb etməsi;
- əməliyyatların mürəkkəbliyi;
- riskin əlaqəli tərəflərlə əhəmiyyətli əməliyyatları əhatə etməsi;
- risklə bağlı maliyyə məlumatlarının qiymətləndirilməsində subyektivlik dərəcəsi, xüsusilə, geniş diapazonlu ölçmə qeyri-müəyyənliyi olan qiymətləndirmələr;
- riskin audit olunan müəssisənin normal kommersiya və ya təsərrüfat fəaliyyətindən kənar olan əməliyyatları və ya qeyri-adi görünən əməliyyatları əhatə etməsi; və
- riskin həmçinin qanun və qaydalarla uyğunluğa təsir edib etməməsi.

96. Həm maliyyə hesabatı, həm də təsdiq səviyyəsində aşkar edilmiş və qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif riskləri və auditorun öyrəndiyi əlaqəli nəzarətlər lazımı qaydada sənədləşdirilməlidir.

Qiymətləndirilmiş risklərə qarşı cavab tədbirləri

97. **Auditor maliyyə hesabatlarında qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərini aradan qaldırmaq üçün müvafiq cavab tədbirləri görməlidir.**

98. Qiymətləndirilmiş risklərə qarşı cavab tədbirlərinə risklərin aradan qaldırılmasına yönəlmiş mahiyyəti üzrə yoxlama prosedurları və nəzarət prosedurlarının testi kimi audit prosedurlarının təşkili daxildir. Mahiyyəti üzrə yoxlama prosedurlarına əməliyyat siniflərinin, balans hesablarının və açıqlamaların əsaslı təhlili və təfərrüatların testi aiddir.

99. Audit prosedurlarının mahiyyəti, vaxtı və əhatə dairəsi təsdiq səviyyəsində əhəmiyyətli təhriflər üzrə risklərə əsaslanır. Lazımi audit prosedurlarının hazırlanması zamanı auditor hər bir əməliyyat sinfi, balans hesabları və açıqlamalar üzrə təsdiq səviyyəsində əhəmiyyətli təhriflər üzrə qiymətləndirilmiş risklərin səbəblərini nəzərə almalıdır. Belə səbəblərə əməliyyatların tərkib riski (müvafiq əməliyyat sinfi, balans hesabı və açıqlamanın xüsusiyyətləri səbəbindən əhəmiyyətli risklərin baş vermə ehtimalı) və nəzarət riski (risklərin qiymətləndirilməsinin müvafiq nəzarət prosedurlarını nəzərə alıb-almaması)

100. Nəzarət riskinin yoxlanması auditordan nəzarət prosedurlarının səmərəli işləməsi ilə bağlı sübut əldə etməsini tələb edir (yəni, auditor mahiyyəti üzrə yoxlama prosedurlarının mahiyyəti, müddətini və həcmi müəyyənləşdirərkən nəzarət prosedurlarının əməliyyat səmərəliliyinə əsaslanır).

101. Əlaqəli nəzarət prosedurlarının əməliyyat səmərəliliyinə dair yetərli və müvafiq sübut əldə etmək məqsədilə müvafiq testlərin hazırlanması və həyata keçirilməsi zamanı auditor nəzərə almalıdır ki, nəzarət sisteminin effektivliyinə etimad nə qədər böyükdürsə daha inandırıcı audit sübutu əldə edilməlidir.

102. **Əhəmiyyətli təhriflərin qiymətləndirilən risklərindən asılı olmayaraq auditor hər bir əməliyyat sinfi, balans hesabı və açıqlama üçün ayrıca əsaslı (əlavə) prosedurlar hazırlamalı və həyata keçirməlidir.**

103. Auditor nəzarət sisteminin yoxlanmasından asılı olmayaraq, həmişə mahiyyəti üzrə yoxlama prosedurları həyata keçirməlidir. Bundan başqa, təsdiq səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif üzrə qiymətləndirilmiş risk əhəmiyyətlidirsə, bu risk üzrə cavab tədbirlərinin görülməsi üçün mahiyyəti üzrə yoxlama prosedurları həyata keçirilməlidir. Əhəmiyyətli risklər üzrə yanaşma yalnız əlavə (əsaslı) prosedurlardan ibarətdirsə, o halda bu prosedurlar təfərrüatların testini də əhatə etməlidir.

Maliyyə hesabatlarının auditində fırıldaqçılıqla bağlı nəzərə alınmalı məsələlər

104. **Auditor fırıldaqçılıq nəticəsində maliyyə hesabatlarındakı əhəmiyyətli təhrif risklərini müəyyənləşdirməli və qiymətləndirməli, habelə, fırıldaqçılıq nəticəsində maliyyə hesabatlarındakı qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinə dair yetərli münasib audit sübutu əldə etməli və audit zamanı aşkar edilən fırıldaqçılıq və ya şübhə doğuran fırıldaqçılığa müvafiq reaksiya verməlidir.**
105. Fırıldaqçılıq hallarının qarşısının alınması və aşkar edilməsi üzrə əsas məsuliyyət müəssisənin rəhbərliyinin və ali rəhbərliyin üzərinə düşür. Rəhbərliyin və ali rəhbərliyin nəzarət sistemi vasitəsilə fırıldaqçılıq hallarının qarşısının alınması (fırıldaqçılıq hallarının baş verməsi imkanlarının məhdudlaşdırılması) və fırıldaqçılıq hallarından çəkəndirməyə (aşkara çıxma halının baş vermə ehtimalını nəzərə alaraq şəxslərin fırıldaqçılıq əməllərindən çəkəndirilməsi) xüsusi diqqət verməsi lazımdır. Auditor maliyyə hesabatlarında ümumilikdə fırıldaqçılıq və ya səhv səbəbindən baş verən əhəmiyyətli təhriflərin olmaması ilə bağlı kafi əminliyin əldə olunması öhdəliyi daşıyır.
106. Maliyyə hesabatlarında olan təhriflər fırıldaqçılıq və ya səhvin nəticəsində baş verə bilər. Fərqləndirici amil təhrifə səbəb olan hərəkətin qəsdən və ya bilməyərəkdən baş verməsidir. Fırıldaqçılıq geniş hüquqi anlayış olsa da, auditoru yalnız maliyyə hesabatlarında təhrifə səbəb olan fırıldaqçılıq narahat etməlidir. Auditor üçün qəsdən edilən təhriflərin 2 növü – maliyyə hesabatının saxtalaşdırılması və aktivlərin qeyri-qanuni mənimsənilməsi nəticəsində meydana çıxan təhriflər maraq obyektinə olur.
107. Rəhbərliyin və ali rəhbərliyin düzgünlüyü və nüfuzu ilə bağlı keçmiş təcrübəsinin olmasına baxmayaraq auditor bütün audit prosesi dövründə peşəkar inamsızlıq yavaşmasını saxlamalı və maliyyə hesabatı səviyyəsində və əməliyyat sinifləri, balans hesabları və açıqlamalar üçün təsdiqləmə səviyyəsində fırıldaqçılıq halları ucubasında əhəmiyyətli təhriflərin olması ehtimalını hər zaman nəzərə almalıdır. Audit olunan müəssisə və onun fəaliyyət göstərdiyi mühiti öyrənmək məqsədilə risklərin qiymətləndirilməsi prosedurlarını və əlaqəli fəaliyyəti həyata keçirərkən auditor fırıldaqçılıq nəticəsində baş verə biləcək əhəmiyyətli təhriflərin olması ilə bağlı risklərin müəyyənləşdirilməsi üçün məlumatların əldə edilməsində maraqlı olmalıdır.
108. Auditorun əhəmiyyətli təhriflərə gətirib çıxaran fırıldaqçılıq riski olması barəsində ehtiyatlı olmalı olduğu sahələrə satınalmalar, qrantlar, özəlləşdirmələr, nəticə və ya məlumatların qəsdən təhrif olunaraq çatdırılması və vəzifə səlahiyyətlərindən sui-istifadə aiddir. Əsas prinsiplərə müvafiq standartların hazırlanması zamanı ISSAI 1240-da risk sahələri üzrə tövsiyələr faydalı ola bilər.
109. Fırıldaqçılıq halları barədə məlumatın verilməsi dövlət sektorunda audit səlahiyyətinin və ya müvafiq qanun və qaydaların tələblərinə uyğun şəkildə həyata keçirilməlidir. Auditordan belə halların baş verməsi zamanı audit olunan müəssisədən kənar tərəflərə, məsələn, tənzimləyici və hüquq-mühafizə orqanlarına məlumat vermək tələb oluna bilər. Bəzi mühitlərdə, fırıldaqçılığın aşkarlanan əlamətləri barədə istintaq orqanlarına məlumat vermək

və hətta fırıldaqçılıq və ya sui-istifadənin baş verdiyini müəyyən etməkdə bu orqanlarla tərəfdaşlıq etmək kimi vəzifələr mövcud ola bilər. Digər mühitlərdə isə, dövlət sektoru auditorları fırıldaqçılıq və ya sui-istifadə ehtimalını göstərə biləcək hallar barədə səlahiyyətli məhkəmə orqanlarına və ya hökumətin yaxud qanunverici orqanın prokurorluq, polis kimi müvafiq qurumlarına (əgər qanunvericiliyə uyğundursa) və maraqları olan üçüncü tərəflərə məlumat verməlidirlər. Auditorlar həmçinin nəzərə alınmalıdırlar ki, dövlətə məxsus pul vəsaitlərindən istifadə fırıldaqçılıq hallarının artmasına stimül verir. Nəticədə auditorlar fırıldaqçılıq hallarının aşkarlanması ilə bağlı ictimai gözləntilərə həssas olmalıdırlar. ISSAI 1240 ictimai hesabatlılıqla bağlı narahatlıqları aradan qaldırmaq üçün dövlət sektorunda hesabatlılıq öhdəliklərinin genişləndirilməsi mümkünlüyünə istinad edir.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi ilə bağlı nəzərə alınmalı məsələlər

110. **Auditor audit olunan qurumun fəaliyyətinin fasiləsizliyinə dair əhəmiyyətli şübhə doğura biləcək hər hansı bir hadisə və vəziyyətin olub olmamasını nəzərə almalıdır.**
111. Maliyyə hesabatları normal halda audit olunan müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsiz olacağı və yaxın gələcəkdə öhdəliklərini yerinə yetirə biləcəyi güman edilərək hazırlanır. Fəaliyyətinin fasiləsizliyi fərziyyəsinin müvafiq olub olmamasını qiymətləndirərkən maliyyə hesabatlarının hazırlanmasına cavabdeh olan şəxslər yaxın gələcək üçün mövcud olan bütün məlumatları nəzərə alırlar. Qanunvericilik orqanı audit olunan müəssisənin ləğv edilməsi və ya əməliyyatlarının dayandırılması ilə qərar verdiyi hallar istisna olmaqla ümumi təyinatlı maliyyə hesabatları fəaliyyətin fasiləsizliyi fərziyyəsi əsasında hazırlanır.
112. Fəaliyyətin fasiləsizliyi konsepsiyası “adi” dövlət sektoru müəssisələri, məsələn, dövlət büdcəsindən ayrılan vəsait hesabına fəaliyyət göstərən müəssisələr, üçün çox az əhəmiyyətli və ya ümumiyyətlə əhəmiyyətsiz ola bilər. Belə təşkilatlar ləğv edildikdə və ya digər təşkilatla birləşdirildikdə onların aktiv və öhdəlikləri adətən dövlət sektoru müəssisələri tərəfindən öz üzərinə götürülür. Bir sıra müəssisələr üçün, məsələn dövlət biznes müəssisələri və digər müəssisələrlə (məhdud məsuliyyətli hüquqi formada fəaliyyət göstərən şəxsi biznes müəssisələri də daxil olmaqla) birgə müəssisə təşkil edən müəssisələr üçün yuxarıda qeyd edilən uyğun olmaya bilər. Dövlət proqramlarının həyata keçirilməsi ilə bağlı öhdəliklər özəl sektor təşkilatlarına, məsələn, QHT-lar və özəl şirkətlərə, həvalə edilə bilər, lakin bu halda da proqramlar AAQ tərəfindən audit edilə bilər. Son zamanlarda autorsinq (kənar podrata vermə) hallarının genişlənməsi müşahidə edilir ki, bu da fəaliyyətin fasiləsizliyi konsepsiyasını dövlət sektorunun auditini üçün daha əhəmiyyətli olması ilə nəticələnir.
113. Bəzi maliyyə hesabatı çərçivələri audit olunan müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyinin təmin edilməsi iqtidarında olub olmaması ilə bağlı xüsusi qiymətləndirmə, həmçinin bu yöndə nəzərə alınmalı məsələlər üzrə standartlar və edilməli açıqlamalar üzrə rəhbərlik üçün xüsusi tələblər öz əksini tapır. Fəaliyyətin fasiləsizliyi konsepsiyası maliyyə hesabatlarının hazırlanmasında əsas prinsip olduğundan, rəhbərlik maliyyə hesabatı çərçivəsində xüsusilə vurğulanmadığı halda, audit olunan müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyini təmin

etmək iqtidarında olub olmadığını qiymətləndirməlidir.

114. Auditor maliyyə hesabatlarının hazırlanmasında rəhbərliyin fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipindən istifadə etməsinin nə dərəcədə müvafiq olub olmaması barəsində kifayət qədər audit sübutu əldə etməlidir və audit olunan müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyinin təmin etməsində hər hansı bir əhəmiyyətli qeyri-müəyyənliyin olub olmaması barəsində nəticəyə gəlməlidir. Maliyyə hesabatları fəaliyyətin fasiləsizliyi konsepsiyası əsasında hazırlanmışdırsa, lakin, auditorun mülahizəsinə görə fəaliyyətin fasiləsizliyi konsepsiyasından istifadə müvafiq deyilsə bu halda auditor mənfi rəy ifadə etməlidir. Auditor fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipinin münasib olduğu və maliyyə hesabatlarında lazımı açıqlamaların verildiyi, lakin əhəmiyyətli qeyri-müəyyənliyin olduğu nəticəsinə gəlsə, o halda auditor şərtsiz müsbət rəy verir və hesabata İzahedici Bənd əlavə edir. Əgər maliyyə hesabatlarında belə açıqlamalar edilməyibsə auditor ISSAI 1705¹³-ə uyğun olaraq modifikasiya edilmiş və ya mənfi rəy verir.

115. Nəzərə alınma dərəcəsi hər bir hal üzrə faktlardan asılıdır və fəaliyyətin fasiləsizliyi fərziyyəsinin qiymətləndirilməsi biznes müəssisədə həyata keçirilən ödəmə qabiliyyəti yoxlamalarından asılı deyil. Bəzi hallarda likvidlik və ödəmə qabiliyyəti üzrə fəaliyyətin fasiləsizliyi yoxlamaları qeyri-qənaətbəxş ola bilər, lakin digər amillər audit olunan müəssisənin buna baxmayaraq fəaliyyətinin fasiləsizliyinin təmin edildiyini göstərə bilər. Məsələn:

- Hökumətin fəaliyyətinin fasiləsizliyini qiymətləndirərkən onun vergi və rüsumları toplamaq gücünün olması hökumətin mənfi xalis aktivlər/kapitalla fəaliyyət göstərməsinə baxmayaraq auditor tərəfindən fəaliyyətin fasiləsizliyinin təmin edilməsi hesab edilə bilər; və
- Hesabat dövründə fərdi audit olunan müəssisənin maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi zamanı maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı fəaliyyətin fasiləsizliyi fərziyyəsinin istifadəsi müvafiq deyil. Lakin, audit olunan müəssisənin əməliyyatlarının davamlı olmasını təmin edən çoxillik maliyyələşdirmə və ya digər razılıqlar ola bilər.

116. Ümumilikdə, fəaliyyətin fasiləsizliyi fərziyyəsinin müvafiq olub olmamasının yoxlanılması hökumət üçün deyil, ayrı-ayrı müəssisələr üçün münasibdir. Fərdi audit olunan müəssisələr halında fəaliyyətin fasiləsizliyi fərziyyəsinin münasib olub olmaması barəsində nəticəyə gəlməmişdən öncə maliyyə hesabatlarının hazırlanması öhdəliyi daşıyan şəxslər faktiki və gözlənilən fəaliyyəti, təşkilati strukturda potensial və ya elan edilmiş dəyişiklikləri, gəlir təxminlərini və ya hökumət maliyyələşdirilməsinin davam etdirilməsi ehtimalını və maliyyələşdirilmənin potensial əvəz olunma mənbələrini əhatə edən geniş miqyaslı amilləri nəzərə almalıdırlar.

117. Risklərin qiymətləndirilməsi prosedurlarını həyata keçirərkən auditor audit olunan müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyinə şübhə yaradan hər hansı bir hadisə və şəraitin olub

¹³ISSAI 1705 – Müstəqil auditorun hesabatında rəyə dəyişikliklər.

olmamasını nəzərə almalıdır. Audit olunan müəssisənin öz fəaliyyətini davam etdirmək qabiliyyəti barəsində fikir formalaşdıran zaman auditor iki fərqli, bəzən isə üst-üstə düşən iki amili araşdırmalıdır:

- Siyasət istiqamətinin dəyişdirilməsi ilə bağlı olan daha böyük risk(məsələn, hökumətdə dəyişiklik baş verərsə); və
- Daha az rast gəlinən əməliyyat və ya biznes riski (məsələn, audit subyektinin mövcud səviyyədə öz əməliyyatlarını davam etdirmək üçün kifayət qədər əmək kapitalı olmadığı halda).

Maliyyə hesabatlarının auditində qanunlar və normativ-hüquqi aktlara dair nəzərə alınmalı məsələlər

118. **Auditor qanunlar və normativ-hüquqi aktlara birbaşa və əhəmiyyətli dərəcədə əməl edilməməsi nəticəsində meydana çıxan riskləri müəyyənləşdirməlidir. Belə risklərin müəyyənləşdirilməsi audit olunan müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi mühitdə tətbiq olunan müvafiq hüquqi və tənzimləyici çərçivə və müəssisənin bu çərçivəyə əməl edib etməməsi ilə bağlı ümumi anlayışa əsaslanmalıdır. Auditor maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli məbləğlərin və açıqlamaların müəyyənləşdirilməsində əhəmiyyətli təsirə malik olduğu qəbul edilən qanun və qaydalara əməl etməklə bağlı kafi audit sübutu əldə etməlidir.**
119. Auditor maliyyə hesabatlarında istər fırıldaqçılıq, istərsə də səhv nəticəsində baş verə biləcək təhrifin olmaması barəsində kafi əminlik əldə etməlidir. Lakin, auditor uyğunsuzluqların qarşısının alınmasına görə cavabdeh deyil və ondan qanunların və hüquqi normaların bütün pozuntularını aşkar etmək tələb oluna bilməz.
120. ISSAI 200-ə əsaslanan və ya ona uyğun olan standartlar əsasında hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditi zamanı auditor müəssisəyə aid olan hüquqi və tənzimləyici çərçivə ilə bağlı məlumatlı olmalıdır.
121. Qanun və qaydaların maliyyə hesabatlarına təsiri çox müxtəlif ola bilər. Audit olunan müəssisənin tabe olduğu qanun və qaydalar müvafiq hüquqi və tənzimləyici çərçivəni təşkil edir. Bəzi qanun və qaydaların müddəaları maliyyə hesabatlarına birbaşa təsirə malikdir və göstərilən məbləğ və açıqlamaların mahiyyətini müəyyən edir. Rəhbərliyin tabe olduğu digər qanun və qaydalar və ya audit olunan müəssisənin çərçivəsində fəaliyyətini təşkil etməsinə icazə verən müddəalar dəsti müəssisənin maliyyə hesabatlarına birbaşa təsirə malik deyil.
122. Qanun və qaydalara əməl etməmək maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsiri olan audit olunan müəssisə üçün cərimələr, məhkəmə çəkişmələri və ya digər nəticələrə gətirib çıxara bilər.
123. Dövlət sektorunda qrant və maliyyələşmənin agentlik vasitəsilə bölüşdürülməsi xüsusi qanun və hüquqi-normativ sənədlərlə tənzimləyə bilər ki, bunun da maliyyə hesabatlarına

birbaşa təsiri vardır. Adətən maliyyə hesabatı çərçivəsi büdcə hesabatı, büdcə hesabatı və ya fəaliyyət nəticələrinin hesabatı kimi məlumatları özündə daxil edir. Maliyyə hesabatı çərçivəsi belə məlumatları özündə əks etdirdikdə auditor birbaşa və ya dolayı yolla təsire malik xüsusi qanun və normativ-hüquqi aktları nəzərə almalıdır.

124. Audit dövründə auditorun diqqətini çəkən qanun və qaydalara əməl etməməklə bağlı məsələlər ali rəhbərliyə çatdırılmalıdır. Lakin, audit səlahiyyəti və ya qanunvericilik, tənzimləmə, nazirlik göstərişləri, hökumət siyasəti tələbləri və ya qanunverici orqanın qərarlarından irəli gələn öhdəliklər əlavə məqsədlərin yaranması, məsələn, hər bir uyğunsuzluq halının müvafiq orqanlara bildirilməsi ilə nəticələne bilər.
125. Hesabatlılığın bu geniş əhatəsi audit olunan müəssisənin qanun və qaydalara riayət etməsi ilə bağlı ayrıca rəy bildirmək və ya qanun pozuntusu halları ilə bağlı məlumatların çatdırılması öhdəliyini özünə daxil edə bilər. Bu əlavə məqsədlər *ISSAI 400 – Uyğunluq Auditinin Təməl Prinsipləri* və əlaqədar tövsiyələrdə daha ətraflı əhatə olunmuşdur.¹⁴ Lakin, bu kimi əlavə məqsədlərin olmadığı hallarda da geniş ictimaiyyət tərəfindən auditorun qanun pozuntuları ilə bağlı müvafiq orqanları məlumatlandırması gözləntisi vardır. Auditorlar buna görə də bu kimi gözləntiləri nəzərə almalıdırlar və qanun pozuntusu hallarında xüsusilə ehtiyatlı olmalıdırlar.

Audit sübutu

126. **Auditor, audit prosedurlarını yetərli münasib audit sübutu əldə edə biləcək tərzdə yerinə yetirməlidir. Audit sübutu auditora müəyyən nəticəyə gəlməyə və bu nəticə əsasında auditor rəyini formalaşdırmağa imkan verməlidir.**
127. Audit prosedurları yetərli münasib audit sübutunun əldə olunması məqsədilə şəraitlərə uyğun olmalıdır. Audit sübutu maliyyə hesabatlarının əsasını təşkil edən mühasibat uçotu qeydlərində olan və digər mənbələrdən əldə olunan məlumatlardan ibarətdir. Auditor məlumatların audit sübutu kimi istifadə olunması üçün onun uyğunluğu və etibarlılığını nəzərə almalıdır. Maliyyə hesabatlarının auditini sənədləşdirmənin həqiqiliyinin təsdiqlənməsini tələb etmir və auditorun belə təsdiqləmə üçün hazırlıqlı və ya ekspert olması tələb olunmur. Lakin, auditor sənədlərin sürəti, faks, video çəkiliş, rəqəmsal və digər elektron sənədlər də daxil olmaqla sübut kimi istifadə olunacaq məlumatların etibarlılığını nəzərə almalıdır və lazım gəldikdə onların hazırlanması və saxlanması nəzarəti həyata keçirməlidir.
128. Audit sübutu yetərli və münasib olmalıdır. Yetərlik sübutun kəmiyyət ölçüsüdür. Münasiblik isə sübutun keyfiyyəti, yəni uyğunluq və etibarlılıq elementidir. Tələb olunan sübut ölçüsü audit predmeti olan məlumatların əhəmiyyətli təhrifi (risk böyük olduqda daha çox sübut tələb olunur) və belə sübutun keyfiyyəti (keyfiyyət yüksək olduqda daha az sübut tələb olunur) riskindən asılıdır.

¹⁴Uyğunluq Audit Tövsiyələri – Ümumi Giriş və ISSAI 4200 – Maliyyə hesabatlarının auditini ilə birgə keçirilən uyğunluq auditini üzrə tövsiyələr.

Müvafiq olaraq, sübutun kafiliyi və uyğunluğu bir biri ilə əlaqəlidir. Lakin, sadəcə daha çox audit sübutu toplamaq onun keyfiyyətsizliyini kompensasiya etmir.

129. Sübutun mənbəyi və mahiyyəti onun etibarlılığına təsir edir və sübutun əldə edildiyi xüsusi vəziyyətdən asılıdır. Müxtəlif növ sübutların etibarlılığının ümumiləşdirilməsi mümkündür, lakin bu vacib istisnaları nəzərə almaqla edilə bilər. Audit sübutu audit olunan müəssisədən kənar, məsələn, kənar təsdiqləmələrdən, əldə edilmiş olsa belə, bu məlumatların etibarlılığına təsir göstərəcək hallar ola bilər. İstisnaların olmasını qəbul etməklə, sübutun etibarlılığı ilə bağlı aşağıdakı ümumiləşdirmələr faydalı ola bilər:

- Sübut audit olunan müəssisədən kənar müstəqil mənbədən əldə edildikdə daha etibarlı sayılır.
- Daxildə əldə edilən sübut müvafiq nəzarət sistemləri effektiv olduqda daha etibarlı olur.
- Auditor tərəfindən birbaşa əldə edilən sübut (məsələn, nəzarətin tətbiqi ilə bağlı müşahidə vasitəsilə) dolayı yolla və ya nəticə çıxarma yolu ilə əldə edilən (məsələn, nəzarətin tətbiqi ilə bağlı sorğu vasitəsilə) sübutdan daha etibarlı sayılır.
- Sübut sənəd formasında, istər kağız, elektron istərsə də digər formada (məsələn, görüşün sinxron yazılı qeydi görüşdən sonrakı şifahi hesabatdan daha etibarlıdır) olduqda daha etibarlı sayılır.
- Sənədlərin əslində təqdim edilən sübut digər formada, məsələn, sürət və faks təqdim edilən sənədlərdən daha etibarlıdır.

130. Daha yüksək əminlik sübutun ayrı ayrı elementlərinin fərdi şəkildə deyil, müxtəlif mənbələrdən və ya müxtəlif mahiyyətə malik ardıcıl sübut təqdim edildikdə təmin edilir. Bundan başqa, müxtəlif mənbələrdən və ya müxtəlif mahiyyətli sübut əldə etməklə, sübutun fərdi elementlərinin etibarlı olmamasını müəyyən etmək olar.

131. Audit sübutu uçot qeydlərinin yoxlanılması vasitəsilə də əldə edilə bilər. Dövlət sektorunda maliyyə hesabatlarında rəhbərlik əməliyyat və hadisələrin müvafiq qanunvericiliyə uyğun olduğunu təsdiqləyə bilər və bu da maliyyə auditinin əhatə dairəsində ola bilər. Dövlət sektorunda fəaliyyət göstərən auditorların belə hallarda standartlar hazırlaması və tətbiq etməsi zamanı Uyğunluq Auditinin Təməl Prinsiplərində əks olunmuşları, habelə əlaqədar tövsiyələri¹⁵ nəzərə almaları vacib ola bilər.

132. Audit standartlarının tətbiq olunması və ya hazırlanması zamanı AAQ aşağıdakılarla əlaqəli yetərli və münasib audit sübutunun əldə olunması üzrə tələblərin olmasını nəzərə almalıdır:

- kənar təsdiqləmələrin audit sübutu kimi istifadəsi;

¹⁵ISSAI 400, 4000 və 4200.

- analitik prosedurlar və müxtəlif audit seçmə metodları vasitəsilə əldə edilmiş audit sübutu;
- ədalətli dəyərin ölçülməsi vasitəsilə əldə edilən audit sübutu;
- audit olunan müəssisənin əlaqəli tərəfləri olduqda audit sübutu;
- audit olunan müəssisənin xidmət orqanlarından istifadəsi nəticəsində əldə edilən audit sübutu;
- daxili audit funksiyalarından istifadə etməklə və ya qanun və qaydalar tərəfindən icazə verildikdə, və uyğun hesab edildikdə daxili auditorların birbaşa yardımını vasitəsilə əldə olunan audit sübutu;
- kənar ekspertlərdən əldə olunan audit sübutu;
- audit sübutunu dəstəkləmək üçün yazılı təqdimatlardan istifadə.

Bu kimi prosedurlarla bağlı daha ətraflı məlumat 4-cü səviyyəli ISSAI-lərdə verilmişdir ki, bu da göstərilən sahələrdə əlavə tövsiyələrin hazırlanması zamanı AAQ-lərə yardım edə bilər.

133. Auditorlar bəzi hallarda, məsələn, Hesablar Məhkəməsi mühitində, sübut əldə edilməsi ilə bağlı konkret prosedurları anlamalı və onlara əməl etmələrini tələb edən qanun və qaydalarla üzləşə bilərlər. Dövlət sektoru auditorları müvafiq qaydalara uyğunluğu təmin etmək məqsədilə hazırlanan və audit sübutu ilə bağlı əlavə tələbləri özündə əks etdirən bu kimi siyasət və prosedurlardan xəbərdar olmalıdırlar.

Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr

134. **Auditor maliyyə hesabatlarının təqdim olunması tarixindən audit hesabatının təqdim olunması tarixi arasında maliyyə hesabatlarına düzəliş, yaxud açıqlama tələb edən bütün hadisələrin müəyyənləşdirildiyi barədə yetərli münasib audit sübutu əldə etməlidir. Auditor, həmçinin audit hesabatından sonra baş verən və audit dövründə auditora məlum olduğu halda auditorun hesabatda dəyişiklik etməsinə səbəb ola biləcək faktları da müvafiq qaydada nəzərə almalıdır.**
135. Maliyyə hesabatları tarixindən audit tarixinə qədər olan dövrü əhatə edəcək prosedurlar tam dəqiqliklə hazırlanmalıdır. Auditordan əvvəlki audit prosedurlarının qənaətbəxş nəticələr təqdim etdiyi məsələlərlə bağlı əlavə audit prosedurlarını həyata keçirməsi tələb olunmur. Maliyyə hesabatlarına müxtəlif növ hesabat tarixindən sonrakı hadisələr (maliyyə hesabatı tarixindən sonrakı hadisələr) təsir edə bilər. Bir sıra maliyyə hesabatı çərçivələri belə hadisələrə xüsusi önəm verir. Adətən 2 növ hadisə müəyyənləşdirilmişdir:

- a) Maliyyə hesabatı tarixinə mövcud olan vəziyyətlərlə bağlı sübut təmin edən hadisələr;

b) Maliyyə hesabatı tarixindən sonra baş verən hallar barəsində sübut təmin edən hadisələr.

136. Yetərli uyğun audit sübutunun əldə olunması üçün tələb olunan prosedurlara aşağıdakılar daxildir:

- hesabat tarixindən sonrakı hadisələri müəyyənləşdirmək üçün rəhbərliyin müəyyən etdiyi əlavə prosedurların öyrənilməsi mərhələləri;
- rəhbərliyə göndərilən sorğular;
- protokolların yoxlanılması;
- müəssisənin ən yeni daxili maliyyə hesabatlarının yoxlanılması.

Rəhbərliyə sorğu hazırlayarkən auditorlar hökumət orqanının öz proqram məqsədlərinə nail olunması üçün vacib olan və beləliklə də maliyyə hesabatlarında fəaliyyətlə bağlı məlumatların təqdimatına təsir göstərən hesabat tarixindən sonrakı hadisələri də nəzərə almalıdırlar.

137. Auditor audit hesabatından sonrakı dövr üçün maliyyə hesabatlarında hər hansı əlavə audit prosedurlarını həyata keçirmək öhdəliyi daşımır. Auditor hesabatının tarixindən sonra, lakin maliyyə hesabatlarının dərc olunma tarixinə qədərki dövrdə audit zamanı məlum olması halında auditorun hesabatda dəyişiklik etməsi ilə nəticələnə biləcək hadisənin baş verdiyi müəyyən olunarsa, o halda müvafiq tədbirlər görülməlidir. Belə tədbirlərə aşağıdakılar aiddir:

- məsələni rəhbərliklə, uyğun olduqda, ali rəhbərliklə müzakirə etmək,
- maliyyə hesabatlarında dəyişikliyə ehtiyac olub olmamasını müəyyənləşdirmək, əgər dəyişikliyə ehtiyac varsa,
- rəhbərliyə maliyyə hesabatlarında bu məsələni necə aradan qaldıracağı ilə bağlı sorğu göndərmək.

138. Əgər rəhbərlik, auditorun düzəliş olunması ehtiyacını nəzərə almayaraq maliyyə hesabatlarına düzəliş etməsini təmin etmərsə və ya artıq dərc olunmuş maliyyə hesabatlarını almış istənilən şəxsi vəziyyət haqqında məlumatlandırmırsa, auditor rəhbərliyə və ali rəhbərliyə müəssisənin gələcəkdə audit hesabatına istinad etməsinin qarşısının alınacağı barədə bildiriş göndərməlidir. Bu addım hüquqi məsləhət alınması və qanunla müəyyən olunmuş orqana məlumat verilməsini nəzərdə tutur. Bu barədə daha ətraflı ISSAI 1560-da verilmişdir¹⁶.

Təhriflərin qiymətləndirilməsi

¹⁶ISSAI 1560 – Hesabat dövründən sonrakı hadisələr

139. **Auditor audit prosesi zamanı aşkar edilmiş bütün təhriflərin qeydlərini aparmalıdır və audit dövründə qeydə alınmış bütün təhriflər barəsində rəhbərliyi və ali rəhbərliyi müvafiq qaydada və vaxtında məlumatlandırmalıdır.**
140. Düzəldilməmiş təhriflərin audit hesabatında verilən rəyə hər hansı bir təsirinin olub olmamasını müəyyənləşdirmək üçün onların ayrı ayrılıqda və ya digər təhriflərlə birlikdə əhəmiyyətli olub olmaması qiymətləndirilməlidir.
141. Auditor rəhbərliyi təhrifləri düzəltməyə dəvət etməlidir və əgər rəhbərlik, bildirilən təhrifləri düzəltməkdən imtina edərsə, auditor bunun səbəbini müəyyənləşdirməlidir. Maliyyə hesabatlarının bütövlükdə təhrif olunub olunmadığını qiymətləndirərkən auditor düzəlişlərin edilməməsi ilə bağlı qeyd edilən səbəbləri nəzərə almalıdır. Ali rəhbərlik düzəldilməmiş təhriflər və onların ayrı ayrılıqda və ya digər təhriflərlə birlikdə audit hesabatında ifadə olunmuş rəyə mümkün təsirləri barəsində məlumatlandırılmalıdır. Auditorun xəbərdarlığı əməliyyat sinifləri, balans hesabları və ya açıqlamalarda olan düzəldilməmiş təhrifləri ayrı ayrılıqda müəyyənləşdirməlidir.
142. Əhəmiyyətsiz təhriflər haqqında, adətən məlumat verilmir. Lakin, auditor səlahiyyətlərə uyğun olaraq bütün təhriflər barəsində məlumat vermək öhdəliyi daşıyarsa, bu əhəmiyyətsiz təhriflər haqqında da məlumat verilməlidir. Auditorlar düzəldilməmiş təhriflərin ayrı ayrılıqda və ya birlikdə əhəmiyyətli olub olmamasını müəyyənləşdirməlidirlər. Bu mənada auditor aşağıdakıları nəzərə almalıdır;
- Xüsusi əməliyyat sinfi, balans hesabları və ya açıqlamalarla əlaqədar təhriflərin həcmi və mahiyyəti və onların baş verdiyi xüsusi şərait; və
 - əvvəlki dövrlərdən qalan düzəldilməmiş təhriflərin müvafiq əməliyyat sinfi, balans hesabları və ya açıqlamalara və ümumilikdə maliyyə hesabatlarına təsiri. Təhriflərin qiymətləndirilməsi ilə bağlı daha ətraflı tövsiyələr ISSAI 1450-də verilmişdir¹⁷.

Maliyyə hesabatları üzrə rəyin formalaşdırılması və hesabatın hazırlanması

143. **Auditor maliyyə hesabatlarının müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanması ilə bağlı audit rəyini audit sübutunun nəticələrinin qiymətləndirilməsi vasitəsilə formalaşdırır. Rəy yazılı formada, rəyə hansı əsaslarla gəldiyi təsvir olunmaqla aydın şəkildə ifadə edilməlidir.**
144. Dövlət sektorunda maliyyə auditinin məqsədləri adətən maliyyə hesabatlarının bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə müvafiq maliyyə hesabatlılığı prinsiplərinə uyğun hazırlanıb hazırlanmaması ilə bağlı rəy ifadə etməkdən daha genişdir. Audit səlahiyyətləri və ya qanunvericilik, nazirlik göstərişləri, hökumət siyasəti tələbləri və ya qanunvericiliklə müəyyənləşdirilən qərarlar maliyyə hesabatları barəsində rəy bildirmək qədər vacib olan digər əlavə məqsədləri müəyyən edə bilər. Bu əlavə məqsədlərə məsələn, qanunvericiliyə əməl

¹⁷ISSAI 1450 – Audit prosesində müəyyən edilmiş məlumat təhriflərinin qiymətləndirilməsi.

etməməklə bağlı təsbitlər üzrə audit və hesabatlılıq öhdəlikləri daxil ola bilər. Lakin, əlavə məqsədlər müəyyənləşdirilmədiyi halda belə geniş ictimaiyyətə auditorların qanunvericiliyə əməl etməməklə bağlı halları və ya daxili nəzarətin səmərəliliyi barəsində məlumat vermək gözləntiləri mövcuddur.

145. Səlahiyyətli orqanların tələblərinə uyğunluq və ya uyğunsuzluqla bağlı hesabat vermə öhdəlikləri olan auditorlar Uyğunluq Auditinin Təməl Prinsiplərini və digər tövsiyələri nəzərdən keçirə bilərlər¹⁸.

146. Rəy formalaşdırmaq üçün auditor ilk öncə maliyyə hesabatlarının bütövlükdə fırıldaqçılıq və ya səhv nəticəsində əhəmiyyətli təhriflərin olub olmamasına dair kafi əminlik əldə edilib edilmədiyini müəyyənləşdirməlidir. Nəticə aşağıdakıları nəzərə almalıdır:

- a) Yetərli münasib sübut əldə edilmişdirmi;
- b) Düzəldilməmiş təhriflər ayrı ayrılıqda və ya məcmu olaraq əhəmiyyətliymi; və
- c) Rəyin növünü təyin edərkən nəzərə alınan aşağıdakı məsələlərin auditor tərəfindən qiymətləndirilməsi:
 - Maliyyə hesabatları bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə müəssisənin mühasibat uçotu siyasətlərinin, məsələn, rəhbərliyin mülahizələrində potensial qərəz, keyfiyyət aspektləri də daxil olmaqla, müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanmışdırmı,
 - Maliyyə hesabatlarında seçilən və tətbiq olunan mühüm mühasibat uçot siyasətləri qənaətbəxş şəkildə açıqlanmışdırmı,
 - Seçilən və tətbiq edilən mühasibat uçot siyasətləri müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğundurmu,
 - Rəhbərlik tərəfindən müəyyənləşdirilən mühasibat təxminləri əsaslıdırmı,
 - Maliyyə hesabatlarında təqdim olunan məlumatlar müvafiq, etibarlı, müqayisə olunan və anlaşılandırımı,
 - Maliyyə hesabatları nəzərdə tutulan istifadəçilərin əhəmiyyətli əməliyyatların və hadisələrin təsirini anlamaları üçün müvafiq açıqlamaları özündə əks etdirirmi,
 - Hər bir maliyyə hesabatının adı daxil olmaqla, maliyyə hesabatlarında istifadə olunan terminologiya müvafiqdirmi,

¹⁸ISSAI 400, 4000 və 4200.

- Maliyyə hesabatları tətbiq olunan maliyyə hesabatı çərçivəsinə əsaslanır və ya onu təsvir edirmi.
- d) Maliyyə hesabatları dürüst təqdimat çərçivəsinə uyğun hazırlandığı halda, nəticələr də maliyyə hesabatlarının aşağıdakı aspektlər üzrə dürüst təqdimata nail olub olmamasını nəzərə almalıdır:
- Ümumi təqdimat, struktur və məzmun baxımından;
 - Əlaqəli qeydlər də daxil olmaqla, maliyyə hesabatları qeyd olunan əməliyyat və hadisələri dürüst əks etdirirmi.

Rəyin tərtib olunması

147. Auditor maliyyə hesabatlarını bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından müvafiq maliyyə çərçivəsinə uyğun hazırlandığı nəticəsinə gələrsə şərtsiz müsbət rəy verməlidir. Əgər auditor əldə edilmiş audit sübutu əsasında maliyyə hesabatlarında bütövlükdə təhriflərin olmasını müəyyən etdikdə və ya bütövlükdə maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olmasını sübut edən audit sübutu əldə etmədikdə auditor hesabatında “auditor rəyinin modifikasiya növünün müəyyənləşdirilməsi” bölməsinə uyğun olaraq modifikasiya edilmiş rəy verməlidir.
148. Ədalətli təqdimat çərçivəsinə əsasən hazırlanan maliyyə hesabatları ədalətli təqdimat verməyə nail olma imkanı vermirsə, auditor bu məsələni rəhbərlik ilə müzakirə etməlidir və müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinin tələblərindən və məsələnin həll olunması yolundan asılı olaraq audit rəyinin modifikasiya edilmə zərurətini müəyyən etməlidir.

Auditorun hesabatında tələb olunan elementlər

149. Auditorun hesabatı yazılı formada olmalıdır və aşağıdakı elementlərdən ibarət olmalıdır:
- Hesabatın məhz müstəqil auditora aid olduğunu göstərən aydın şəkildə yazılmış başlıq.
 - Tapşırığın şərtlərindən asılı olaraq tələb olunan hesabatın ünvanlandığı şəxs(lər).
 - (1) kimin maliyyə hesabatlarının audit olunduğunu göstərən (2) maliyyə hesabatlarının audit olunduğunu qeyd edən (3) maliyyə hesabatlarını təşkil edən hesabatın adını müəyyən edən (4) maliyyə hesabatlarını təşkil edən hesabatların əhatə etdiyi dövrü və ya tarixi qeyd edən giriş bənd.
 - Rəhbərliyin maliyyə hesabatlarını müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinə uyğun hazırlanmasına və fırıldaqqılıq və ya səhv səbəbindən maliyyə hesabatlarında baş verə biləcək əhəmiyyətli təhriflər olmadan hazırlanmasını təmin edən daxili nəzarət sistemine görə məsuliyyət daşdığını müəyyən edən “Rəhbərliyin maliyyə hesabatları üzrə öhdəliyi” bölməsi.

- Auditorun maliyyə hesabatlarındakı məbləğlər və açıqlamalarla bağlı audit sübutunun əldə edilməsi, fırıldaqçılıq və ya səhv nəticəsində maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhrifin olması riskləri daxil olmaqla, auditorun mülahizəsindən asılı olan seçilmiş prosedurlar əsasında maliyyə hesabatlarının auditinin nəticəsi olaraq rəy bildirmək öhdəliyinin olduğunu qeyd edən “Auditorun öhdəliyi” başlıqlı bölmə. Risklərin qiymətləndirilməsi həyata keçirilən zaman auditor maliyyə hesabatlarının hazırlanmasına təsir edən daxili nəzarət sistemini nəzərə almalıdır və vəziyyətə uyğun audit prosedurlarının hazırlanmasını həyata keçirməlidir. Bu bölmə istifadə olunan uçot siyasətlərinin uyğunluğunun və rəhbərliyin istifadə etdiyi mühasibatlıq təxminlərinin nə dərəcədə əsaslı olduğunu, habelə maliyyə hesabatlarının ümumi təqdimatının qiymətləndirilməsini əhatə edir. Auditorun öz rəyinin formalaşdırılması üçün əldə edilən audit sübutunun kafi olub olmaması barədə fikri də qeyd edilməlidir.
- Ədalətli təqdimat çərçivəsinə uyğun hazırlanmış maliyyə hesabatları üzrə şərtsiz müsbət audit rəyi aşağıdakılardan biri formasında ifadə edilən “Rəy” bölməsi:
 - *Maliyyə hesabatları bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə [müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsi] uyğun olaraq düzgün əks etdirir, və ya*
 - *Maliyyə hesabatları [müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsi] uyğun olaraq doğru və ədalətli təsəvvür yaradır.*

Şərtsiz müsbət rəy verdikdə auditorun rəyi “Maliyyə hesabatları bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından [müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsi] uyğun olaraq məlumatları düzgün əks etdirir” şəklində olmalıdır. Əgər müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsi Dövlət Sektoru üzrə Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları (IPSAS) və ya IFRS deyilsə auditorun rəyində çərçivənin mənbəyi olan orqan müəyyən edilməlidir.

- Tələb olunduqda və ya auditor tərəfindən müəyyənləşdirildikdə, maliyyə hesabatları ilə bağlı əlavə tələblər üzrə hesabatlılıq öhdəliklərini özündə əks etdirən “Digər hüquqi və tənzimləyici tələblər üzrə hesabat” və ya digər müvafiq başlıqlı bənd hesabatda yer almalıdır.
- Auditorun imzası.
- Aşağıdakılar da daxil olmaqla maliyyə hesabatları üzrə auditor rəyinin formalaşdırılması üçün yetərli münasib audit sübutunun əldə edildiyi tarix:
 - əlaqəli qeydlər də daxil olmaqla maliyyə hesabatlarını təşkil edən bütün hesabatlar hazırlanmışdır; və
 - qəbul edilmiş səlahiyyətə malik şəxslər maliyyə hesabatlarına görə məsuliyyəti öz üzərlərinə götürdüklərini təsdiq etmişlər.
- Auditorun fəaliyyət göstərdiyi orqanın ünvanı.

150. Rəyə əlavə olaraq qanun və ya qaydalar auditordan rəyə təsir etməyən və hər hansı bir

tövsiyənin verilməsi ilə nəticələnən müşahidə və təsbitləri qeyd etməsi tələb edə bilər. Bu elementlər rəydən ayrı aydın şəkildə yazılmalıdır.

Auditorun hesabatındakı rəyin modifikasiyaları

151. Əgər auditor əldə edilən audit sübutuna əsaslanaraq maliyyə hesabatlarında bütövlükdə əhəmiyyətli təhriflərin olması və ya maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olmamasını diqtə edəcək sübutun əldə olunmaması aşkarlayarsa, o halda auditor hesabatdakı rəyini modifikasiya etməlidir. Auditorlar üç növ modifikasiya olunmuş rəy verə bilər: şərti müsbət, mənfi və rəy verməkdən imtina.

Auditor rəyinin modifikasiya növünün müəyyənləşdirilməsi

152. Modifikasiya olunmuş rəyin növü ilə bağlı qərar aşağıdakılardan ibarətdir :

- Modifikasiyaya səbəb olan məsələnin mahiyyəti – yəni, maliyyə hesabatları əhəmiyyətli dərəcədə təhrif olunmuşdur və ya yetərli münasib audit sübutu əldə edilməsi mümkün olmadığından maliyyə hesabatları əhəmiyyətli dərəcədə təhrif olunmuş ola bilər; və
- Maliyyə hesabatları ilə bağlı məsələnin təsirlərinin və potensial təsirlərinin geniş yayılması ilə bağlı auditorun mühakiməsi.

153. Auditor aşağıdakı hallarda modifikasiya olunmuş rəy bildirməlidir: (1) kifayət qədər audit sübutu əldə etdikdə və nəticədə təhriflərin ayrı ayrılıqda və ya məcmu olaraq əhəmiyyətli olduğu, lakin geniş yayılmadığı nəticəsinə gəldiyi halda; və ya (2) auditor rəy bildirmək üçün yetərli münasib audit sübutu əldə edə bilmədikdə, lakin aşkar edilməmiş təhriflərin əhəmiyyətli olduğu, lakin geniş yayılmadığı qərarına gəldiyi halda.

154. Əldə edilmiş yetərli münasib audit sübutu təhriflərin ayrı ayrılıqda və ya məcmu olaraq maliyyə hesabatları üçün həm əhəmiyyətli, həm də geniş yayılmış olduğunu göstərsə, o halda auditor mənfi rəy bildirir.

155. Auditor rəyin əsaslandırılması üçün yetərli münasib audit sübutu toplamağa qadir olmamışsa və istənilən aşkar edilməmiş təhriflərin maliyyə hesabatına təsirinin həm əhəmiyyətli, həm də geniş yayılmış olacağı qənaətinə gələrsə, auditor rəydən imtina etməlidir. Tapşırığı qəbul etdikdən sonra auditor rəhbərliyin auditin miqyasını məhdudlaşdırmasından xəbərdar olarsa və bunun nəticəsində modifikasiya edilmiş rəy və ya rəy verməkdən imtinaya gətirib çıxara bilərsə, o halda auditor rəhbərlikdən məhdudiyyətləri aradan qaldırmağı tələb edə bilər.

156. Modifikasiya edilmiş rəy verildiyi halda auditor başlığı da verilən rəyə uyğunlaşdırılmalıdır. ISSAI 1705¹⁹-də modifikasiya edilmiş audit rəyi bildirildikdə

¹⁹ISSAI 1705 – Müstəqil auditor hesabatında modifikasiya edilmiş rəylər.

modifikasiya edilmiş rəyi qeyd etmək üçün istifadə olunan yazı forması və auditorun öhdəliyi barəsində daha ətraflı məlumat əks etdirilmişdir. Bu standart həmçinin əyani maliyyə hesabatları nümunələrini də özündə əks etdirir.

Auditor hesabatında “İzahedici bənd” və “Sair məsələlər” bəndi

157. Auditor maliyyə hesabatlarında bu hesabatların başa düşülməsi üçün əhəmiyyətli hesab etdiyi, lakin əldə edilmiş yetərli uyğun audit sübutuna əsasən məsələnin maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli dərəcədə təhrif olunmadığı nəticəsinə gəlmiş məsələlərə istifadəçilərin diqqətini cəlb etmək üçün hesabatında izahedici bənd əlavə edə bilər. İzahedici bənd yalnız maliyyə hesabatlarında verilən və ya açıqlanan məlumatlara aid ola bilər.

158. İzahedici bənd:

- rəydən dərhal sonra əlavə edilməlidir;
- “İzahedici bənd” və ya digər uyğun başlığı olmalıdır;
- vurğulanan məsələyə aydın istinad etməlidir və lazım gələndə məsələni tam olaraq izah edən açıqlamaların maliyyə hesabatında harada olduğunu qeyd etməlidir; və
- qeyd edilən məsələ ilə bağlı auditorun rəyinin modifikasiya edilməmiş olduğunu vurğulamalıdır.

159. Əgər auditor maliyyə hesabatlarında əks olunan və ya açıqlamalarda qeyd edilən məsələlərdən əlavə, istifadəçilərin auditini və auditorun öhdəliklərini anlaması üçün vacib hesab etdiyi məsələləri, qanun və ya qaydalar tərəfindən qadağan olunmadığı halda, “Digər məsələlər” başlıqlı və ya uyğun başlıqlı bölmədə qeyd edə bilər. Bu bənd rəydən və hər hansı izahedici bənddən sonra verilir.

160. Auditor bu bəndlərdən hər hansı birini və ya hər ikisini auditor hesabatına daxil etməyi düşünürsə, o halda auditor öz gözləntisi və belə bəndlərin mətni barəsində ali rəhbərliyə məlumat verməlidir. Auditor ali rəhbərlikdən əlavə həmçinin digər tərəfləri, məsələn, qanunverici orqanı məlumatlandırmaq qərarına gələ və ya bu ondan tələb oluna bilər.

161. Dövlət sektoru audit səlahiyyətləri və ya gözləntiləri bəzi vəziyyətlərdə genişlənmə bilər ki, bu hallarda da İzahedici bənd (maliyyə hesabatlarında müvafiq qaydada açıqlanmış məsələlərlə bağlı) və ya Digər məsələlər bəndinin (maliyyə hesabatlarında əks edilməyən məsələlərlə bağlı) daxil edilməsi müvafiq sayıla bilər.

Müqayisəli məlumatlar – müvafiq rəqəmlər və müqayisəli maliyyə hesabatları

162. Müqayisəli məlumatlar maliyyə hesabatlarında bir və ya bir neçə əvvəlki dövrlə müqayisəli

verilmiş məbləğ və açıqlamaları bildirir. Auditorlar maliyyə hesabatlarında müvafiq maliyyə hesabatı çərçivəsinin tələb etdiyi müqayisəli məlumatları əks etdirib etdirməməsini və həmçinin bu məlumatların düzgün olaraq təsnifləşdirilməsini müəyyənləşdirməlidir. Buna nail olmaq üçün auditor aşağıdakıları qiymətləndirməlidir:

- müqayisəli məlumatlar əvvəlki dövrlərdə təqdim edilmiş məbləğ və açıqlamaları düzgün əks etdirilməsini; və
- müqayisəli məlumatlarda əks olunmuş uçot siyasətləri cari dövrdə tətbiq olunan siyasətə uyğundurmu və ya uçot siyasətlərində hər hansı dəyişiklik baş vermişdirsə, bu dəyişikliklər müvafiq qaydada əks etdirilməsini.

163. Auditor cari dövrdə müqayisəli məlumatlarda hər hansı bir əhəmiyyətli potensial təhrifin olması barəsində xəbər tutarsa, o halda auditor maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olub olmaması ilə bağlı kafi audit sübutu əldə etmək üçün lazım olan əlavə audit prosedurlarının həyata keçirməlidir.

164. Müqayisəli məlumatlar cari dövr üzrə maliyyə hesabatlarının tərkib hissəsi kimi əks etdirilən və yalnız müvafiq məbləğlər və açıqlamalarla birlikdə oxunması nəzərdə tutulan analogi göstəricilər formasında ola bilər. Analogi göstəricilər əks etdirildikdə auditorun rəyi aşağıdakı hallarda onların saxlanılmasını göstərməməlidir:

- Əvvəlki dövr üzrə auditor hesabatında şərti müsbət rəy, rəy bildirməkdən imtina və ya mənfi rəy bildirmişdirsə, və sonradan modifikasiyaya səbəb olan məsələ aradan qaldırılmadığı halda auditor cari dövr üzrə maliyyə hesabatlarına əvvəlki dövrün analogi göstəricisi daxil edilməsi səbəbindən şərti müsbət rəy və ya mənfi rəy bildirməlidir.
- əgər auditor əvvəlki dövrlər üzrə maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhrifin olması ilə bağlı kafi audit sübutu əldə edərsə və müvafiq göstəricilər düzəldilmədən və ya müvafiq açıqlamalar edilmədən cari ilin maliyyə hesabatlarına daxil edilərsə, o halda auditor cari dövrün maliyyə hesabatlarına şərti müsbət və ya mənfi rəy bildirməlidir.
- əgər əvvəlki dövrlərin maliyyə hesabatları audit olunmamışdırsa auditor “Digər Məsələlər” bəndində cari ilin maliyyə hesabatlarında əvvəlki dövr üzrə göstərilən rəqəmlərin audit olunmadığını qeyd etməlidir.

Auditor cari ilin müqayisə məqsədilə istifadəsi və cari il üzrə əhəmiyyətlilik üzrə nəzərə alınmalı məsələləri nəzərə almalıdır. Müqayisəli maliyyə hesabatları təqdim edildikdə auditorun rəyi bu göstəricilərin aid olduğu dövrü və hansı audit rəyinin verildiyini qeyd etməlidir.

165. Əvvəlki dövrün maliyyə hesabatlarını cari dövrün maliyyə hesabatı ilə əlaqəli hesabat verərkən, auditorun əvvəlki dövrün maliyyə hesabatları ilə bağlı hazırkı rəyi onun əvvəlki rəyindən fərqlənərsə, o halda auditor fərqi səbəblərini “Digər Məsələlər” başlıqlı bölmədə ətraflı izah etməlidir.

166. Əgər əvvəlki dövrün maliyyə hesabatlarının auditi digər bir auditor tərəfindən keçirilmişdirsə cari dövrün maliyyə hesabatları ilə bağlı rəy bildirməkdən əlavə auditor həmçinin aşağıdakıları “Sair məsələlər” başlıqlı bənddə bildirməlidir:
- əvvəlki dövrün maliyyə hesabatları digər auditor tərəfindən keçirilmişdir;
 - əvvəlki auditor tərəfindən verilmiş modifikasiya edilmiş rəyin səbəbləri; və
 - əvvəlki hesabatın tarixi (əvvəlki auditorun ötən dövr üzrə maliyyə hesabatları ilə bağlı rəyi cari maliyyə hesabatları ilə birlikdə yenidən dərc edilmədiyi halda).
167. Əgər auditor ondan əvvəlki auditorun verdiyi modifikasiya edilməmiş rəydə (şərtsiz müsbət rəy) ötən dövrün maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhrif aşkar edərsə, o halda auditor təhrif barəsində rəhbərliyin münasib səviyyəsinə və ali rəhbərliyə məlumat verməlidir və əvvəlki auditorun məlumatlandırılmasını xahiş edə bilər. Əvvəlki dövrün maliyyə hesabatları modifikasiya edilmişdirsə və əvvəlki auditor modifikasiya edilmiş maliyyə hesabatları üzrə yeni auditor hesabatı hazırlamağa razıdırsa, o halda auditor yalnız cari dövr üçün maliyyə hesabatları üzrə hesabat verməlidir.
168. Əgər əvvəlki dövrün maliyyə hesabatları audit olunmamışdırsa, o halda auditor Digər Məsələlər bəndində əvvəlki dövrün maliyyə hesabatlarının audit olunmaması haqqında məlumat verməlidir. Bunun edilməsi auditoru cari dövrün maliyyə hesabatlarına təsir edən açılış balanslarında təhriflərin olmadığı barədə kafi audit sübutu toplamaqdan azad etmir. Müqayisəli məlumatlarla bağlı daha ətraflı tövsiyələr ISSAI 1710²⁰-də verilmişdir.

Audit olunmuş maliyyə hesabatlarına daxil olan sənədlərdəki digər məlumatlarla bağlı auditorun öhdəlikləri

169. Audit olunmuş maliyyə hesabatlarındakı hər hansı əhəmiyyətli uyğunsuzluqlar və ya əhəmiyyətli təhrifləri aşkarlamaq üçün auditor digər məlumatlarla tanış olmalıdır. Digər məlumatlarını əldə edən zaman auditor əhəmiyyətli uyğunsuzluq və ya faktların əhəmiyyətli təhrifləri ilə qarşılaşarsa, o halda auditor audit olunmuş maliyyə hesabatlarının və ya digər məlumatların yenilənməsinə ehtiyac olub olmamasını müəyyənləşdirməlidir. Auditorun görə biləcəyi tədbirlərə auditorun rəyinin modifikasiya olunması, auditorun hesabatını saxlamaq, tapşırıqdan imtina etmək (dövlət sektorunda çox nadir hallarda bu mümkündür), ali rəhbərliyi məlumatlandırmaq və ya auditor hesabatında “Sair Məsələlər” bəndində məsələni qeyd etmək aiddir.
170. Auditor əhəmiyyətli uyğunsuzluq və ya faktların əhəmiyyətli dərəcədə təhrif olunduğunu aşkar edərsə və rəhbərliyi müvafiq düzəliş etməkdən imtina edərsə auditor ali rəhbərliyi məlumatlandırmalıdır. Auditorlardan ali rəhbərlikdən əlavə digər tərəflərin də məlumatlandırılması qanunvericiliklə tələb oluna bilər və ya auditor buna qərar verə bilər.

²⁰ISSAI 1710 – Müqayisəli məlumatlar – Analoji göstəricilər və müqayisəli maliyyə hesabatları.

Digər sənədlərlə bağlı auditorların öhdəlikləri barəsində daha ətraflı ISSAI1720²¹-də verilmişdir.

Xüsusi nəzərə alınmalı məsələlər – xüsusi məqsədli çərçivələrə əsasən hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditi

171. Auditor maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı istifadə olunan maliyyə hesabatı çərçivəsinin qəbul olunmasını müəyyənləşdirməlidir. Xüsusi təyinatlı maliyyə hesabatlarının auditi zamanı isə auditor aşağıdakılarla bağlı anlayış əldə etməlidir:

- maliyyə hesabatlarının hazırlanmasının məqsədi;
- nəzərdə tutulan istifadəçilər; və
- tətbiq olunan maliyyə hesabatlılığı prinsiplərinin müvafiq şəraitdə qəbul edilməsini müəyyənləşdirmək üçün rəhbərlik tərəfindən atılan addımlar.

172. Xüsusi məqsədli maliyyə hesabatlarının auditinin planlaşdırılması və keçirilməsi zamanı auditor tapşırıq şəraitinin ondan ISSAI-lərin tətbiqini xüsusi nəzər almağı tələb edib-etmədiyini müəyyənləşdirməlidir.

173. Xüsusi məqsədli maliyyə hesabatları ilə bağlı rəy formalaşdırarkən və hesabat hazırlayarkən auditor ümumi təyinatlı maliyyə hesabatlarının auditində olduğu kimi eyni tələblərə əməl etməlidir. Auditorun xüsusi təyinatlı maliyyə hesabatları ilə bağlı hesabatında:

- maliyyə hesabatlarının hansı məqsəd üçün hazırlandığını təsvir etməlidir; və
- maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı rəhbərliyin hər hansı bir çərçivəni seçmək hüququ olduğu zaman seçilən maliyyə hesabatı çərçivəsinin müvafiq şərait üçün uyğun olmasının müəyyənləşdirilməsi üzrə rəhbərliyin məsuliyyət daşdığını qeyd etməlidir.

174. Auditor maliyyə hesabatlarının xüsusi təyinatlı çərçivəyə əsasən hazırlanması və buna görə də digər məqsədlər üçün münasib olmaması ilə bağlı İzahedici Bənddə istifadəçiləri xəbərdar etməlidir.

175. Xüsusi təyinatlı çərçivələrə əsasən hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditi ilə bağlı xüsusi nəzərə alınmalı məsələlər üzrə daha ətraflı ISSAI 1800²²-də verilmişdir.

Xüsusi hallar – vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementləri, hesabları və ya maddələrinin auditi

²¹ISSAI 1720 – Audit olunmuş maliyyə hesabatları ehtiva edən sənədlərdəki digər məlumatlarla bağlı auditorun öhdəlikləri

²²ISSAI 1800 – Xüsusi nəzərə alınmalı məsələlər – Xüsusi təyinatlı çərçivələrə əsasən hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditi.

176. Vahid maliyyə hesabatlarının və onların xüsusi elementlərinin, maliyyə hesabatlarının hesab və ya maddələrinin auditi zamanı auditor ilkin olaraq auditin praktiki olub olmamasını müəyyənləşdirməlidir. Auditorun müəssisənin maliyyə hesabatları dəstinin auditində iştirak edib etməməsindən asılı olmayaraq vahid maliyyə hesabatlarının və onların xüsusi elementlərinin, maliyyə hesabatlarının hesab və ya maddələrinin auditi zamanı əsas prinsiplər tətbiq olunur.
177. Auditor həmçinin maliyyə hesabatı çərçivəsinin tətbiqi nəticəsində nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin maliyyə hesabatlarındakı məlumatları, və ya elementi, habelə əhəmiyyətli əməliyyatların və hadisələrin bu məlumatlara təsirini aydın şəkildə izah edən təqdimatın hazırlanacağını müəyyən etməlidir.
178. Auditor gözlənilən rəy formasının müvafiq şərtlərinə uyğun olub olmadığını müəyyən etməlidir və müvafiq şəkildə hesabatlılıq tələblərini tətbiq etməlidir.
179. Əgər auditor vahid maliyyə hesabatlarının və onların xüsusi elementlərinin, maliyyə hesabatlarının hesab və ya elementlərinin auditi ilə yanaşı müəssisənin maliyyə hesabatları dəstinin auditində də iştirak edirsə, o halda auditor hər bir tapşırıq üçün ayrıca rəy verməlidir.
180. Əgər auditorun müəssisənin maliyyə hesabatları dəsti ilə bağlı rəyi modifikasiya edilmiş və ya hesabatda izahedici bənd və ya sair məsələlər bəndi əks etdirilmişdirsə, o halda auditor bunun vahid maliyyə hesabatı və ya maliyyə hesabatının xüsusi elementi ilə bağlı hesabatına potensial təsirini nəzərə almalıdır. Müvafiq olduqda, auditor vahid maliyyə hesabatı və ya maliyyə hesabatının xüsusi elementi ilə bağlı hesabatında rəyi modifikasiya etməli və ya izahedici bənd və ya digər məsələlər bəndini daxil etməlidir.
181. Auditor müəssisənin maliyyə hesabatları dəsti ilə bağlı mənfi rəy verərsə və ya rəy verməkdən imtina edərsə auditor vahid maliyyə hesabatı və ya maliyyə hesabatının xüsusi elementi ilə bağlı müsbət rəy verməyə bilər. Çünki, şərtsiz müsbət rəy bütövlükdə maliyyə hesabatları ilə bağlı verilmiş mənfi rəyə və ya rəy verməkdən imtinaya zidd ola bilər. Maliyyə hesabatları dəsti ilə bağlı rəy formalaşdırmaq üzrə hesabatlara olan əlavə tələblər və tövsiyələr ISSAI 1805²³-də verilmişdir.

İcmal maliyyə hesabatlarının (bütün hökumət maliyyə hesabatları daxil olmaqla) auditi ilə bağlı nəzərə alınmalı məsələlər

182. **İcmal maliyyə hesabatlarının auditinə cəlb edilmiş auditorlar bütövlükdə hökumətin maliyyə hesabatlarının bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə müvafiq maliyyə hesabatlılığı çərçivəsinə uyğun hazırlanıb hazırlanmadığı barədə rəy ifadə etmək üçün bütün elementlərin maliyyə məlumatları və konsolidə etmə prosesi ilə bağlı yetərli uyğun audit sübutu əldə etməlidirlər.**

²³ISSAI 1805 “Xüsusi hallar - vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementləri, hesabatları və ya maddələrinin auditi

183. ISSAI 200 prinsipləri istər hökumətin struktur bölmələrinə, istərsə də bütün hökumət üzrə dövlət sektoru maliyyə hesabatlarının auditinə tətbiq olunur. Auditor icmal maliyyə hesabatlarının, məsələn, bütün hökumət hesablarının, auditinə cəlb olunmuşdursa, xüsusi tələblər və mülahizələr tətbiq edilə bilər. İcmal maliyyə hesabatlarının auditini keçirən auditor qrup auditoru adlanır. Qrup auditoru qrup audit strategiyasını yaratmalı və qrup audit planını hazırlamalıdır. Müəssisənin öyrənilməsi üçün auditorun qrup-miqyaslı nəzarət, konsolidə etmə prosesi də daxil olmaqla qrup, onun tərkibi və mühitini öyrənməsi tələb olunur. Buna görə də yönündə əldə edilən məlumatlar icmal maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətli olacaq elementlərin ilkin müəyyənləşdirilməsi və istər fırıldaqqılıq, istərsə də səhv nəticəsində icmal maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olması risklərinin qiymətləndirilməsi üçün qrupun öyrənilməsi üzrə təsdiqləmə və ya dəyişiklik üçün kifayət olmalıdır.
184. İcmal maliyyə hesabatlarının tərkibinə agentliklər, departamentlər, bürolar, korporasiyalar, fondlar, tərkib vahidləri, rayonlar, birgə müəssisələr və qeyri-hökumət təşkilatları aid ola bilər. Tərkib aşağıdakı səbəblərə görə əhəmiyyətli hesab edilə bilər:
- Fərdi maliyyə əhəmiyyətinə görə;
 - Xüsusi mahiyyət və ya vəziyyətə görə icmal maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olmasına gətirib çıxarırsa;
 - Onlar yüksək ictimai həssaslıq doğuran məsələləri, məsələn, milli təhlükəsizlik məsələləri, donorlar tərəfindən maliyyələşdirilən layihələr və ya vergi gəliri ilə bağlı hesabat əks etdirirsə.
185. Dövlət sektorunda hansı struktur bölmələrin icmal maliyyə hesabatlarına daxil edilməsi ilə bağlı qərar vermək çətin ola bilər. Maliyyə hesabatı çərçivəsinin tətbiq olunması hər hansı agentlik, departament, büro, korporasiya, fond, rayon, birgə müəssisələr və ya qeyri-hökumət təşkilatının hesabatdan kənar qalması ilə nəticələnə bilər. Belə hallarda qrup auditoru bu nəticənin icmal maliyyə hesabatlarının təhrif olunmuş təqdimatına gətirib çıxaracağını hesab edirsə, auditorun hesabatına təsiri ilə yanaşı məsələ ilə bağlı qanunverici və ya digər müvafiq tənzimləyici orqanlara məlumat vermək lazımdır.
186. Bəzi hallarda maliyyə hesabatı çərçivəsi hər hansı agentlik, departament, büro, korporasiya, fond, rayon, birgə müəssisələr və ya qeyri-hökumət təşkilatının icmal maliyyə hesabatlarına daxil edilməsi və ya istisna edilməsi ilə bağlı xüsusi təlimat verməyə bilər. Belə hallarda bölmənin icmal maliyyə hesabatlarında əks olunmasının daha dürüst təqdimatla nəticələrini müəyyənləşdirmək üçün auditor qrup rəhbərliyi və bölmə rəhbərliyi ilə müzakirələrdə iştirak edə bilər. Qrup rəhbərliyi hər hansı bir bölməni icmal maliyyə hesabatlarına daxil etməyə razı olmaya bilər ki, bu halda qrup auditorunun bölmə auditoru ilə əlaqəsi və onun işindən istifadə imkanı məhdudlaşır.
187. Qrup daxilində fərdi maliyyə əhəmiyyətliliyi səbəbindən mühüm olan bölmə halında audit qrupu və ya komponent auditoru qrup auditoru tərəfindən təyin edilmiş bölmənin əhəmiyyətlilik dərəcəsindən istifadə etməklə bölmənin auditini keçirməlidir. Qrup auditoru və ya

bölmə auditoru qrup daxilində öz xüsusi mahiyyəti və vəziyyətinə görə mühüm olan və icmal maliyyə hesabatları baxımından əhəmiyyətli təhrif risklərinə məruz qalan bölmənin maliyyə məlumatlarının auditini keçirməyə bilər, lakin müəyyənləşdirilmiş əhəmiyyətli risklər üzrə xüsusi audit prosedurları tətbiq edə bilər. Bölmənin əhəmiyyətli olmadığı halda qrupun (holdinqin) audit qrupu müvafiq olaraq qrup səviyyəsində analitik prosedurları həyata keçirməlidir.

188. Maliyyə Auditinin Təməl Prinsipləri əsasında və ya ona uyğun audit standartlarının hazırlanması və ya tətbiqi zamanı icmal maliyyə hesabatlarının auditini ilə bağlı ISSAI 1600²⁴-da əks etdirilən tövsiyələri nəzərə almaq faydalı ola bilər.

²⁴Xüsusi hallar - vahid maliyyə hesabatlarının və maliyyə hesabatlarının xüsusi elementləri, hesabları və ya maddələrinin auditini