



AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASININ HESABLAMA PALATASI

QƏRAR

2 may 2023-cü il

2-3/3-2-60/2023

Hesablama Palatasının 2023-cü il 31 mart tarixli 2-3/3-2-45/2023 nömrəli Qərarına dəyişiklik edilməsi haqqında

Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Kollegiyası "Hesablama Palatası haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun 18.7.3-cü maddəsini rəhbər tutaraq, "Uyğunluq Auditinə dair Təlimat" ilə bağlı auditor Vəfa Mütəllimovanın təhriri məruzəsini müzakirə edərək **qərara alır**:

1. Hesablama Palatasının 2023-cü il 31 mart tarixli 2-3/3-2-45/2023 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş "Uyğunluq Auditinə dair Təlimat" yeni redaksiya ilə əvəz edilsin (əlavə olunur).
2. Bu Qərar qəbul edildiyi gündən qüvvəyə minir.

**Kollegiyanın Sədri,
Hesablama Palatasının Sədri**

Vüqar Gülməmmədov



Elektron Sənəd Dövriyyəsi Sistemi
İmzalayan şəxs: Vüqar Gülməmmədov / Hesablama Palatasının Rəhbərliyi / Sədr

Qeyd: <<Elektron imza və elektron sənəd haqqında>> Azərbaycan Respublikası Qanununun 3-cü maddəsinə əsasən elektron imza əl imzası ilə bərabər hüquqi qüvvəyə malikdir. Elektron imza şəxsin kağız daşıyıcı üzərindəki möhürle təsdiq edilmiş əl imzasına bərabər tutulur.

Sənədin elektron yüklənmə ünvanı:
<https://verify.esd.e-gov.az/Info/esign/VBzK5m0Mir3xAnW%2FKM%2BipSDprigle8%2F%2FsfJB%2FJw1DM%3D>



AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI HESABLAMA PALATASI

UYĞUNLUQ AUDİTİNƏ DAİR TƏLİMAT

*Azərbaycan Respublikası Hesablama
Palatası Kollegiyasının 2023-cü il 31 mart
tarixli 2-3/3-2-45/2023 nömrəli Qərarı ilə
təsdiq edilmişdir.*

*Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası
Kollegiyasının 2023-cü il 31 oktyabr tarixli 2-3/3-2-
139/2023 nömrəli Qərarı ilə dəyişikliklər edilmişdir*

BAKİ 2023

Mündəricat

I.	Giriş	3
	Ümumi müddəalar	3
	Əsas yanaşmalar	3
II.	Uyğunluq auditinin Hesablama Palatasının illik iş planına daxil edilməsi	5
III.	Uyğunluq auditinin mərhələləri	5
IV.	Auditin planlaşdırılması	5
	41. Audit strategiyasının hazırlanması	5
	42. Audit planının hazırlanması	8
	Audit obyektinin və daxili nəzarətinin öyrənilməsi	8
	Risklərin müəyyənləşdirilməsi	10
	Dələduzluq riskinin müəyyənləşdirilməsi	11
	Risklərin qiymətləndirilməsi	12
	Əhəmiyyətliyi müəyyən olunması	13
	Audit prosedurlarının müəyyən olunması	14
	Auditin planlaşdırılmasının sənədləşdirilməsi	14
	Audit proqramının hazırlanması və işçi planının tərtib olunması	15
	Auditin planlaşdırılmasına dair keyfiyyətə nəzarət	15
V.	Auditin keçirilməsi və sübutların toplanması	16
	5.1. Audit sübutları	16
	Audit sübutu toplama üsulları (audit prosedurları)	17
	Audit seçməsinin aparılması	20
	5.2. Sübutların dəyərləndirilməsi və nəticələrin formalaşdırılması	22
	Audit tapıntıları	22
	Audit nəticələrinin formalaşdırılması	23
	Auditor rəyinin formalaşdırılması	23
	5.3. Auditin icrasına dair keyfiyyətə nəzarət	24
VI.	Auditin nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi (hesabatvermə) və izləmə	25
	61. Hesabatverməyə dair prinsiplər	25
	62. Auditə dair hesabat	25
	63. Auditor hesabatı	25
	64. Hesabatverməyə dair keyfiyyətə nəzarət	28

65. İzləmə	28
VII. Əlavələr	29
“Uyğunluq auditinə dair Təlimat”a 1 nömrəli Əlavə	29
“Uyğunluq auditinə dair Təlimat”a 2 nömrəli Əlavə	31
“Uyğunluq auditinə dair Təlimat”a 3 nömrəli Əlavə	32

Uyğunluq auditinə dair təlimat

I. Giriş

Ümumi müddəalar

1.1. “Uyğunluq auditinə dair Təlimat” (bundan sonra Təlimat) “Hesablama Palatası haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununa (bundan sonra- Qanun), Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının (bundan sonra- Hesablama Palatası) metodiki sənədlərinə, INTOSAI-ın (The International Organization of Supreme Audit Institutions- Ali Audit Orqanlarının Beynəlxalq Təşkilatı) Peşəkar Bəyanatlar Çərçivəsi prinsiplərinə, standartlarına və təlimatlarına, IAASB-in (The International Auditing and Assurance Standards Board- Beynəlxalq Audit və Təsdiqləmə Standartları Şurası) standartlarına uyğun hazırlanmışdır. Eyni zamanda metodiki sənəddə dövlət maliyyə idarəetməsinin diaqnostik dəyərləndirilməsində standard metodologiyanın olması məqsədilə hazırlanan Dövlət Xərcləri və Maliyyə Hesabatlılığında (PEFA-Public Expenditure and Financial Accountability) qeyd olunan indikatorlar da nəzərə alınmışdır.

1.2. Qanunvericiliklə Hesablama Palatasına həvalə edilmiş vəzifə və hüquqlar daxilində kənar dövlət maliyyə nəzarəti üzrə uyğunluq auditi bu Təlimata uyğun həyata keçirilir.

1.3. Təlimat Hesablama Palatası tərəfindən aparılan uyğunluq auditinin planlaşdırılması, icrası və yekun sənədlərinin hazırlanması üzrə vahid tələbləri müəyyən edir.

1.4. Bu Təlimat Hesablama Palatasının üzvlərinə və əməkdaşlarına, həmçinin auditə kənardan cəlb edilən dövlət hakimiyyət orqanlarının nümayəndələrinə, ekspert və mütəxəssislərə şamil olunur.

1.5. Təlimatda istifadə olunan terminlərin açıqlaması Təlimata 1 nömrəli əlavədə əks olunur. Həmçinin Təlimat üzrə beynəlxalq standartlara istinad edilərkən Təlimatın kontekstindən asılı olaraq “Auditor” ifadəsi Qanunun 21.9-cu və 16-cı maddələrində nəzərdə tutulan şəxsləri, digər hallarda bu Qanunun 16-cı maddəsində nəzərdə tutulan şəxsləri ifadə edir.

Əsas yanaşmalar

1.6. Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Standartlarına (ISSAI) görə uyğunluq auditinin keçirilməsində iki əsas əhəmiyyət daşıyan anlayış tətbiq olunur:

- audit olunan təşkilatın maliyyə hesabatları və sənədlərində əks olunan əməliyyatların və məlumatların, proqramların, layihələrin, satınalmaların, dövlət sifarişlərinin və digər fəaliyyətlərin qüvvədə olan qanunvericiliyə, tətbiq olunan hüquqi aktlara və müqavilələrə uyğunluğu,
- dövlət vəsaitlərinin idarəedilməsində zəruri maliyyə inzibatçılığının ümumi prinsipləri və idarəetməyə məsul şəxslərin davranışlarının (fəaliyyətlərinin, siyasətlərin) bu prinsiplərə uyğunluğu.

1.7. Uyğunluq auditi aparılan əməliyyatların hüquqi aktlara, habelə dövlət vəsaitlərinin daxil olmasının, dövlət vəsaitlərinin və digər dövlət əmlakının istifadə və idarə edilməsinin düzgünlüyü və uyğunluğu barədə əsaslı rəy bildirir.

1.8. Uyğunluq auditi dövlət vəsaitlərinin istifadəsi üzrə kənar dövlət maliyyə nəzarətinin obyektləri (bundan sonra- nəzarət obyektı və ya audit obyektı) tərəfindən

qüvvədə olan hüquqi aktların tələblərinə əməl olunması vəziyyətinin müəyyənləşdirilməsi məqsədi ilə həyata keçirilir.

1.9. Uyğunluq auditinin ***predmeti*** auditin aparılmasından asılı olaraq əhəmiyyətli dərəcədə dəyişir, müxtəlif və ya ümumi mahiyyət daşıyır.

1.10. Uyğunluq auditi **qanunilik** (*regularity*) (hüquqi aktlar və sazişlər kimi rəsmi meyarlara uyğunluq) və (və ya) **düzgünlük** (*propriety*) (sağlam maliyyə idarəetməsini və dövlət rəsmilərinin davranışını tənzimləyən ümumi prinsiplərə əməl etmə) ilə əlaqəli ola bilər. Qanuniliyin uyğunluq auditində hüquqi aktlar, düzgünlükdə isə dövlət sektoru kontekstində maliyyə idarəçiliyi və vəzifəli şəxslərin davranışına aid mövcud gözləntilər meyar olaraq qəbul edilir.

1.11. Uyğunluq auditi dövlət vəsaitlərinin, əmlakının idarə edilməsinin, idarəçiliyin və vətəndaş hüquq və azadlıqlarının həyata keçirilməsinin müvafiq tənzimləyici sənədlərin tələblərinə uyğun olub-olmaması haqqında etibarlı hesabat tərtib etməklə **şəffaflığı** təşviq edir.

1.12. Uyğunluq auditi düzəldici tədbirlərin görülməsinin və cavabdeh şəxslərin hərəkətlərinə görə məsuliyyətə cəlb edilməsi məqsədilə tənzimləyici sənədlərdən kənarlaşma və onların tələblərinin pozulması halları haqqında hesabat tərtib etməklə **hesabatlılığı** təşviq edir.

1.13. Uyğunluq auditi məqsədlərindən asılı olaraq müstəqil formada, maliyyə və ya səmərəlilik auditi ilə birlikdə keçirilə və ya onun bir hissəsi ola bilər.

1.14. Uyğunluq auditi maliyyə auditi ilə birlikdə - maliyyə və uyğunluq auditinin birləşdirilməsi maliyyə hesabatlarının əhəmiyyətli dərəcədə təhrifi ilə yanaşı, nəzarət obyektinin fəaliyyətinin, maliyyə əməliyyatlarının və hesabat məlumatlarının bütün əhəmiyyətli aspektlərdə hüquqi aktların tələblərinə uyğunluğuna dair əminliyin təmin edilməsi məqsədilə həyata keçirilir.

1.15. Mühəsibat uçotu və maliyyə hesabatlarına görə uyğunluq auditi mühəsibat uçotuna və maliyyə hesabatına aid olan və ya dövlət auditi fəaliyyətinin digər aspektlərinə şamil edilən hüquqi aktların və normativlərin (standartların) nəzərə alınması ilə nəzərdən keçirilir.

1.16. Uyğunluq auditi səmərəlilik auditi ilə birlikdə - uyğunluq auditin səmərəlilik auditinin bir hissəsi olduğu zaman qənaətilik, səmərəlilik, nəticəlilik (və ya hər hansı biri) və uyğunluq aspektlərini əhatə edir. Bu zaman səmərəlilik auditinin yoxsa uyğunluq auditinin başlıca diqqət mərkəzində olmasına dair qərar verilmədən peşəkar mühakimədən istifadə edilərək auditin əhatə dairəsinə uyğun meyarlar müəyyən edilir.

1.17. Auditin mərhələləri üzrə keyfiyyətə nəzarətin təşkil olunması bu Təlimatla yanaşı, Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Kollegiyasının 24 yanvar 2022-ci tarixli, AHO/4-3.2-2022-6 nömrəli Qərarı ilə təsdiq olunmuş "Keyfiyyətin idarəedilməsinə dair Qaydalar"ın tələblərinə uyğun həyata keçirilir.

1.18. Bu sənədlə tənzimlənməyən məsələlər "Hesablama Palatası haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Palatanın metodiki sənədləri, Kollegiya qərarları və Palatanın sədrinin əmrləri ilə tənzimlənir.

II. Uyğunluq auditinin Hesablama Palatasının illik iş planına daxil edilməsi

Uyğunluq auditinin keçirilməsinə hazırlıq növbəti il üçün iş planının tərtib və müvafiq qaydada təsdiq olunması ilə başlanır. İllik iş planının hazırlanması Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası Kollegiyasının 2022-ci il 07 dekabr tarixli, AHO/4-3.2-2022-141 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş “Hesablama Palatasının illik iş planının hazırlanması və icrası Qaydaları” ilə tənzimlənir.

III. Uyğunluq auditinin mərhələləri

Uyğunluq auditini aşağıdakı mərhələlərdən ibarətdir:

- Auditin planlaşdırılması;
- Auditin keçirilməsi;
- Auditin nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi;
- İzləmə.

IV. Auditin planlaşdırılması

Uyğunluq auditinin planlaşdırılması aşağıdakı fəaliyyət və prosedurlardan ibarətdir:

- ✓ Audit strategiyasının hazırlanması;
- ✓ Auditin keçiriləcək obyektin və obyektin daxili nəzarətinin öyrənilməsi;
- ✓ Risklərin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi;
- ✓ Əhəmiyyətliliyin müəyyən olunması;
- ✓ Audit prosedurlarının müəyyən olunması;
- ✓ Audit planının hazırlanması;
- ✓ Audit proqramının hazırlanması və işçi planının tərtib olunması.

Kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinə (bundan sonra- audit) rəhbərliyi həyata keçirən Hesablama Palatası üzvünün (bundan sonra- auditor) auditin yüksək keyfiyyətlə, qənaətli, səmərəli və effektiv şəkildə, habelə vaxtında keçirilməsini təmin edən tərzdə planlaşdırılmasına nəzarət edir.

4.1. Audit strategiyasının hazırlanması

Auditor şəraitə uyğun hesabatların verilməsi üçün auditin necə həyata keçiriləcəyini, bunun üçün lazım olan resursları, audit işinin vaxt cədvəlini birlikdə əhatə edən audit strategiyasını və audit planını hazırlayır və sənədləşdirir (ISSAI 4000, 137).

Audit strategiyası auditin aparılması zamanı nəyin öyrəniləcəyi, auditin planlaşdırılması isə necə öyrəniləcəyinə xidmət edir. Audit strategiyası auditin aparılması ilə bağlı auditor tərəfindən verilən bütün qərarların əks etdirildiyi sənəddir. Audit strategiyası və auditin planlaşdırılması vahid sənəd formasında tərtib edilir.

Audit strategiyası aşağıdakıları əhatə edir:

1. Auditin məqsəd və hədəfi;
2. Audit predmeti, əhatə dairəsi, meyarları (hüquqi aktlar, düzgünlüyün uyğunluq auditı üzrə düzgünlük meyarları);
3. Tapşırıq növü (təsdiqləmə və ya birbaşa hesabatvermə tapşırığı);
4. Təmin ediləcək əminlik səviyyəsi;
5. Audit qrupunun tərkibi;
6. Keyfiyyətə nəzarət mexanizmləri;
7. Audit olunan obyektə kommunikasiyanın təşkili;
8. Hesabatverməyə dair tələblər.

411. Auditin məqsədi auditin aparılması ilə cavablandırılmaq istənilən məsələlərin ümumi ifadəsidir. Audit tapıntıları auditin məqsədindən asılıdır və auditin məqsədinə nail olduğu zaman audit tapıntılarına dair tələb yerinə yetirilmiş hesab olunur. Auditin məqsədi cavablandırılabilən olmalı, audit predmeti və auditin aparılması üçün bütün fəaliyyətləri müəyyən etməlidir.

Auditin hədəfi audit obyektini tərəfindən aparılan əməliyyatların, habelə dövlət vəsaitinin və digər dövlət əmlakının istifadə və idarə edilməsinin hüquqi aktlara uyğunluğu, düzgünlüyü barədə əsaslı rəyin bildirilməsi, təklif və tövsiyələrin təqdim olunması ilə audit təsirinin artırılması- audit obyektinə müsbət töhvələrin verilməsidir.

412. Audit predmeti və əhatə dairəsi (miqyası). Audit predmeti və əhatə dairəsi auditin çərçivəsini müəyyənləşdirir. Auditor audit obyektində uyğunsuzluğun olacağı ehtimal edilən sahələrə- risklərə uyğun olaraq audit predmetini müəyyən edir. Audit predmeti müvafiq audit meyarı ilə müqayisə ediləbilən şəkildə olmalı və ifadə edilməlidir. Audit predmeti audit obyektinin və ya seçilmiş mövzu üzrə audit obyektlərinin fəaliyyətini, əməliyyatlarını əhatə edir.

413. *Auditin əhatə dairəsi* isə audit predmetinin sahə, məbləğ və müddəti ilə bağlı hədudları müəyyən edir.

414. Audit predmeti mövzu və nəzarət obyektini əhatə edir. Audit predmeti mövzunu əhatə edəcəyi təqdirdə audit bir neçə nəzarət obyektində keçirilə bilər. Məsələn, ətraf mühit, satınalmalar mövzusu audit predmeti olduğu təqdirdə əhatə olunacaq hər bir nəzarət obyektini diqqətli seçilməli və müəyyən edilməlidir ki, audit nəticəsinə düzgün nail olunsun.

AAO uyğunluq auditinin əhatə dairəsini seçmək üçün səlahiyyətə malik olduğu hallarda auditor meyarlar üzrə ölçüləcək və ya qiymətləndiriləcək audit predmetini müəyyən edir (ISSAI 4000, 107).

415. Audit meyarları audit predmetinin dəyərləndirilməsi üçün tənzimləyici sənədlərdən formalaşan müqayisə bazasıdır. Tənzimləyici sənədlərə hüquq aktları- normativ hüquqi akt, normativ xarakterli akt, qeyri-normativ hüquqi akt, qaydalar, siyasət, ümumi prinsiplər, beynəlxalq müqavilələr və s. daxildir.

416. Auditin predmeti ilə audit meyarları bir-birinə bağlıdır və bütünlük təşkil edir. Belə ki, auditor audit zamanı audit predmetinə uyğun meyarların mövcudluğuna əmin olmalıdır (ISSAI 4000, 112-113).

417. Uyğunluq auditinin meyarları uyğun, tam, etibarlı, obyektiv, anlaşılan, faydalı, müqayisə olunabilən, qəbul ediləbilən və əlçatan olduğu zaman **münasib** hesab edilir. Qeyd olunan xüsusiyyətlərə dair çərçivənin olması audit nəticəsi ilə bağlı subyektiv şərhə və yanlış anlaşılmanı istisna edir.

418. Rəsmi meyarların olmadığı hallarda və ya onların tətbiqi ilə bağlı qanunvericilikdə aydın görünən boşluqlar olduğu hallarda sağlam maliyyə idarəetməsini və dövlət rəsmilərinin davranışını tənzimləyən ümumi prinsiplərlə uyğunluq audit oluna bilər (*düzgünlük*). **Münasib meyarlara** həm qanuniliyə, həm də düzgünlüyə yönəlmiş auditdə ehtiyac duyulur. Düzgünlüyün uyğunluq audit üçün münasib meyarları dedikdə ümumi qəbul olunmuş prinsiplər, yaxud da milli və ya beynəlxalq qabaqcıl təcrübələr (best practices) nəzərdə tutulur.

419. Tapşırıq növü (təsdiqləmə və ya birbaşa hesabatvermə tapşırığı). Auditor audit predmeti və audit predmetinə dair məlumatın mövcudluğuna uyğun olaraq tapşırıq növünü müəyyən edir. Uyğunluq audit təsdiqləmə, birbaşa hesabatvermə tapşırığı formasında və ya hər ikisi eyni zamanda həyata keçirilir.

Təsdiqləmə tapşırığında audit predmetinə dair məlumat, müvafiq meyarlar nəzarət obyekt tərəfindən təqdim olunur və bu məlumata əsaslanan audit qrupu yetərli və müvafiq audit sübutu toplayır. Bununla yanaşı, bu tapşırıq növündə təqdim olunan hesabatda seçilmiş meyarların düzgünlüyü də dəyərləndirilir.

Birbaşa hesabatvermə tapşırığında auditor audit predmeti və audit meyarını müəyyənləşdirir, audit qrupu isə müvafiq audit sübutlarını toplayaraq audit predmetinə dair məlumatı (müvafiq hallarda auditor da) təqdim edir.

4110. Təmin ediləcək əminlik səviyyəsi.

AAO-nun mandatından, audit predmetinin xüsusiyyətlərindən və nəzərdə tutulan istifadəçinin (istifadəçilərin) ehtiyaclarından asılı olaraq auditor auditin kafi və ya məhdud əminliyi təmin edə bilməsi ilə bağlı qərar verir (ISSAI 4000, 121).

Auditor aşağıdakıları nəzərə alaraq məhdud və ya kafi əminliyi seçir:

- Nəzərdə tutulmuş istifadəçilər;
- Məlumatların mövcudluğu və əlçatanlığı;
- Audit prosedurlarının həcmi,
- Audit qrupunun bacarıqları.

Cədvəl 1: Əminlik səviyyələrinin xüsusiyyətləri

Kafi əminlik	Məhdud əminlik
Auditor rəyi müsbət ifadə tərzilə formalaşdırılır. Məsələn, auditin predmeti bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından uyğundur və ya uyğun deyildir, yaxud müvafiq hallarda auditin predmeti olan məlumat tətbiq olunan meyarlara müvafiq olaraq düzgün və ədalətli təsəvvürü təmin edir.	Auditor rəyi mənfi ifadə tərzilə formalaşdırılır. Məsələn, audit predmetinin tətbiq olunan meyarlara uyğun olmamasını auditorun güman etməsinə səbəb olacaq hər hansı məsələ auditorun diqqətini cəlb etməmişdir.
Daha çox audit sübutu toplanır, daha geniş audit prosedurları həyata keçirilir.	Məhdud əminliyi təmin edən auditdə həyata keçirilən prosedurlar kafi əminliyi əldə etmək üçün zəruri olanla müqayisədə məhduddur, lakin əminlik səviyyəsi auditorun peşəkar mühakiməsinə əsasən nəzərdə tutulan istifadəçilər üçün əhəmiyyətlidir.

4111. Audit qrupunun tərkibi auditin keçirilməsi üçün uyğun əməkdaşlardan formalaşdırılır. Bu mərhələdə audit qrupu daxilində mövcud olmayan bacarıqlar üçün kənar ekspertlərə ehtiyac olub-olmadığı da müəyyən edilir. Kənar ekspertlərin cəlb edilməsi Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Kollegiyasının 2023-cü il 17 yanvar tarixli, 2-3/3-2-7/2023 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş “Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirlərinin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar dövlət orqanlarının nümayəndələrinin, ekspert və mütəxəssislərin cəlb edilməsi” Qaydaları ilə tənzimlənir.

4112. Keyfiyyətə nəzarət mexanizmləri. Auditin planlaşdırılması, keçirilməsi, sübutların toplanması, sübutların dəyərləndirilməsi, nəticələrin formalaşdırılması, hesabatvermə, izləmə mərhələləri üzrə keyfiyyətə nəzarətə dair məsuliyyət bölgüsü və mexanizmlər təqdim olunur.

4113. Audit olunan obyektə kommunikasiyanın təşkili. Audit prosesi zamanı nəzarət obyektinə kommunikasiyanın qurulması üsulları müəyyən olunur.

4114. Hesabatverməyə dair tələblər. Auditə dair hesabatın nə zaman auditora təqdim olunacağı müəyyən olunur.

42. Audit planının hazırlanması

Audit obyektinin və daxili nəzarətinin öyrənilməsi

Audit obyektinin öyrənilməsi

Auditor auditin effektiv planlaşdırılması və keçirilməsinə imkan vermək üçün audit olunan təşkilat və onun mühitini, o cümlədən təşkilatın daxili nəzarətini öyrənir (ISSAI 4000, 131).

421 Auditor auditı keçiriləcək obyektı və onu əhatə edən çevrəni audit predmeti və audit predmetinə dair informasiyaya təsiri baxımından aşağıdakıları öyrənir:

- Audit obyektinin fəaliyyəti;
- Audit obyektinin fəaliyyətini tənzimləyən hüquqi aktlar;
- Audit obyektinin iş siyasəti, prosesi və fəaliyyətinin planlaşdırılması;
- Audit obyektinin iş və fəaliyyət riskləri, performans göstəriciləri, fəaliyyətinə təsir edən daxili və xarici amillər;
- Audit obyektinin maliyyə-iqtisadi göstəricilərini və müvafiq hesabatlarını, uçot və hesabat işlərinin vəziyyətini, keçirilmiş maliyyə nəzarəti tədbirlərinin nəticələri üzrə materialları, dövlət proqramlarının və layihələrinin icrası barədə məlumatları və digər hesabatları və s.

422 Audit obyektı haqqında məlumat fəaliyyətini tənzimləyən hüquqi aktlardan (qanun, fərman, sərəncam, qərar, nizamnamə, əsasnamə və digər sənədlərdən) və həmin hüquqi aktlarda nəzərdə tutulan vəzifələri, hüquqları, fəaliyyət istiqamətləri və digər tələblər öyrənilməklə əldə olunur.

Bununla yanaşı, audit obyektinə dair aşağıdakılar öyrənilir və təhlil edilir:

- audit obyektı üzrə dövlət proqramları və layihələrinin icrası;
- audit obyektinin fəaliyyəti ilə əlaqədar tətbiq olunan daxili qaydalar və təlimatların, əmrlərin hüquqi normativ aktlara uyğunluğu;
- audit obyektinin məqsəd və hədəflərinə nail olma səviyyəsi;
- aidiyyəti dövlət qurumlarının audit obyektı ilə əlaqəli ilkin sənəd məlumatları;
- jurnal, qəzet, veb-saytlar və digər mənbələrdə olan məlumatlar, ictimaiyyətin şikayətləri.

Audit obyektinin daxili nəzarətinin öyrənilməsi

Auditor təşkilatın auditlə bağlı daxili nəzarətini öyrənir (ISSAI 4000, 134).

423. Auditin planlaşdırılması zamanı auditor müəyyən olunmuş audit predmetinin audit meyarları ilə müqayisədə uyğunsuzluq hallarının olması ehtimalını azaldacaq daxili nəzarətin olub olmadığını müəyyən edir.

424. Auditor daxili nəzarəti nəzarət obyektinin ilbəl bu sahədə apardığı təkmilləşdirmə işləri, daxili nəzarət sisteminin effektivliyinə dair qənaətə gəlmək və nəzarət riskini müəyyən etmək, audit prosedurlarının xüsusiyyətlərini, müddətini və həcmi müəyyən etmək məqsədilə öyrənir.

425. Daxili nəzarətin öyrənilməsi Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Kollegiyasının 2022-ci il 29 aprel tarixli, AHO/4-3.2-2022-46 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş "Daxili nəzarətin qiymətləndirilməsinə dair metodiki sənəd" ilə tənzimlənir.

Risqlərin müəyyənləşdirilməsi

Auditorlar audit prosesində audit riskini nəzərə alır. Auditor audit predmeti və hesabatvermə formasına uyğun olaraq (məsələn, audit predmetinin kəmiyyət və ya keyfiyyət xarakterli olması və s.) audit riskinin üç müxtəlif parametrini – tərkib riski, nəzarət riski və aşkarlama riskini nəzərə alır (ISSAI 400, 46).

426. Audit riski auditin nəticələrinin, auditor rəyi və ya hesabatının uyğun olmaması ehtimalıdır. Audit riskinin qiymətləndirilməsində üç komponent, yəni tərkib riski, nəzarət riski, aşkarlama riski birlikdə nəzərə alınır. Audit predmetinə dair tərkib riski daxili nəzarət nəzərə alınmadan əhəmiyyətli uyğunsuzluq hallarının mövcud olmasıdır. Nəzarət riski nəzarət obyektinin daxili nəzarətinin əhəmiyyətli uyğunsuzluq hallarının qarşısının alınmasını təmin etməmə ehtimalıdır. Aşkarlama riski audit zamanı audit qrupu və auditorun əhəmiyyətli uyğunsuzluq hallarını aşkar etməməsi və uyğun olmayan nəticə və rəy formalaşdırılması ehtimalıdır.

427. Audit predmetinə dair *tərkib riski* müəyyən edilən zaman birbaşa nəzarət obyektinin fəaliyyətindən irəli gələ biləcək məsələlər, tənzimləyici sənədlərinin tətbiqində çətinliklərin olması, əvvəlki auditin nəticələri, nəzarət obyektinə tərəfindən daxili risklərin qiymətləndirilməsi prosesi və auditorun peşakər inamsızlığı ilə nəzarət obyektində ola biləcəyini ehtimal etdiyi uyğunsuzluqlar nəzərə alınır.

428. Auditor *nəzarət riskini* audit keçiriləcək obyektin daxili nəzarətinin öyrənilməsi zamanı müəyyən edir. Nəzarət obyektində nəzərdə tutulan daxili nəzarət mövcud olmadığı təqdirdə onu əvəz edəcək nəzarət mexanizmlərinin olması nəzərdən keçirilir.

Qeyd: Daxili nəzarət təşkilatın məqsəd və hədəflərinə nail olması ilə birbaşa bağlıdır. Audit olunan obyektin məqsəd və hədəflərinə nail olub-olmaması halı da daxili nəzarətin effektivliyi barədə auditorda müəyyən fikir formalaşdırmağa dəstək ola biləcək amillərdəndir.

429. Auditor tərkib və nəzarət riskini müəyyən edərək *aşkarlama riskini* tənzimləyir. Auditor audit prosedurlarının planını tərtib edərək aşkarlama riskini müvafiq dərəcədə aşağı səviyyəyə endirir.

4210. Audit əminliyi modelinə əsasən 95% əminliyin əldə edilməsi tələbi qarşılığında 5% audit riski qəbul edilir. Auditor audit riskini 5% səviyyəsində saxlamaq məqsədilə audit prosedurlarının həcmi müəyyənləşdirir. Aşağıdakı cədvəl audit riskinin komponentləri, nəzarət testləri və substantiv prosedurlara dair əminliklə bağlı əlaqə və qərarvermə prinsiplərini əks etdirir. Auditor müvafiq cədvəldən istifadə etməklə müəyyən olunmuş risk və risklərin qarşısını alan nəzarət sisteminin effektivliyinə uyğun olaraq audit işini qurur.

Cədvəl 2: Risklər və əminlik göstəricilərinə uyğun olaraq substantiv prosedurların həcmnin müəyyənləşdirilməsi

Qiymətləndirilmiş tərkib riski	Daxili nəzarət sisteminin dəyərləndirilməsi	Ümumi risk qiymətləndirilməsinə dair əminlik	Tərkib və nəzarətə dair əminlik	Substantiv prosedurların keçirilməsi
Aşağı	Qənaətbəxş	Yüksək nəzarət əminliyi var	Tərkib və nəzarət əminliyi var	Minimum
	Qeyri-qənaətbəxş	Nəzarət əminliyi yoxdur	Tərkib əminliyi var, amma nəzarət əminliyi yoxdur.	Standart
Yüksək	Qənaətbəxş	Yüksək nəzarət əminliyi var	Tərkib əminliyi yoxdur, amma nəzarət əminliyi var.	Standart
	Qeyri-qənaətbəxş	Nəzarət əminliyi yoxdur	Tərkib və nəzarət əminliyi yoxdur, əminlik yalnız substantiv prosedurlarla əldə olunacaq.	Maksimum və diqqət mərkəzində

Dələduzluq riskinin müəyyənləşdirilməsi

Auditorlar dələduzluq riskini nəzərə alır (ISSAI 400, 55).

Auditor audit prosesi zamanı dələduzluq riskini nəzərə alır və qiymətləndirmənin nəticəsini sənədləşdirir (ISSAI 4000, 58).

4211 Auditor dələduzluq riskini müəyyən edir və qiymətləndirir, müvafiq cavab tədbirlərini hazırlayıb tətbiq etməklə qiymətləndirilmiş risklərlə bağlı yetərli və müvafiq audit sübutunun əldə edilməsini təmin edir. Dələduzluq nəticəsində baş vermiş qanunsuz hərəkəti aşkarlama riskinin hər hansı səhv nəticəsində yaranmış riski aşkarlamamaqdan daha yüksək olduğu, peşəkar inamsızlıqla audit prosedurlarının dələduzluğun aşkarlanmasında effektiv ola bilməməsi ehtimalı nəzərə alınır.

4212 Dələduzluğun aşkar edilməsinin uyğunluq auditinin əsas məqsədi olmamasına baxmayaraq, auditor risk qiymətləndirmələrində dələduzluq riski amillərini daxil edir.

Dələduzluğun qarşısının alınması və aşkar edilməsi ilə bağlı ilkin məsuliyyət daxili nəzarət sisteminin layihələndirilməsi, tətbiqi və saxlanılmasına məsul olan müəssisənin rəhbərliyinə aiddir. Audit dələduzluğun qarşısını alan vasitə kimi çıxış etsə də, adətən dələduzluğun aşkar edilməsi məqsədini daşımır (ISSAI 4000, 63).

Risklərin qiymətləndirilməsi

4213. Auditor audit prosesində xüsusi nəzərdən keçirilməli olan riskləri (əhəmiyyətli risklər) qiymətləndirir. Risklərin qiymətləndirilməsi üçün auditor riskin xarakteri, potensial uyğunsuzluğun ehtimal olunan təsiri, riskin reallaşma ehtimalını müəyyən edir.

4214. Risklərin reallaşma ehtimalı fərziyyə olmasına baxmayaraq, əsaslandırılaraq sənədləşdirilir. Auditor riskin reallaşacağı təqdirdə nəzarət obyektində ehtimal olunan nəticələrini də müəyyən edir.

4215. Auditor hər bir riskin ehtimal olunan təsiri, reallaşma ehtimalını “yüksək”, “orta”, “aşağı” kimi qiymətləndirir. Ümumi risk qiymətləndirilməsi hər iki elementin kombinasiyası ilə aparılır.

Cədvəl 3: Ümumi risk qiymətləndirilməsi

Müəyyən olunmuş riskin mahiyyəti			
Reallaşma ehtimalı	Təsir		
	Aşağı	Orta	Yüksək
Aşağı			
Orta			
Yüksək			

Cədvəl 4: Ümumi risk qiymətləndirilməsinin nəticəsinə uyğun qərarvermə

Ümumi risk qiymətləndirilməsi	Aşağı	Orta	Yüksək
	Risk nəzərə alınmaya bilər.	Riskin xarakterinə əsasən mühakimə qəbul olunur.	Risk audit prosesində nəzərə alınmalıdır.

4216. Auditor riskləri müəyyən edib qiymətləndirdikdən (Cədvəl 3) sonra Cədvəl 5-də təsvir olunan risk registrində (planlaşdırma sənədinə yerləşdirilir) əks etdirir. Cədvəldə risklərin aid olduğu audit predmeti və ümumi risk qiymətləndirilməsinin nəticələrinə yer verilir. Bu cədvəldən yekun nəticə qiymətləndirilərək risklərə uyğun audit prosedurlarının müəyyən olunması üçün Cədvəl 6 tərtib edilir.

Cədvəl 5: Risk registri

No	Risk	Aid olduğu audit predmeti	Qiymətləndirilməsi (Yüksək, orta, aşağı)
1.			
2.			

Əhəmiyyətliyi müəyyən olunması

Auditorlar audit prosesində əhəmiyyətliyi nəzərə alır (ISSAI 400, 47).

Auditor auditin layihələndirilməsinə əsas formalaşdırmaq üçün əhəmiyyətliyi müəyyən edir və audit prosesində onu yenidən qiymətləndirir (ISSAI 4000, 125).

4217. Auditor auditin planlaşdırılması mərhələsində əhəmiyyətliyi peşəkar mühakiməsi əsasında nəzərdə tutulmuş istifadəçilərin ehtiyacı olan informasiyaya uyğun müəyyən edir. Əhəmiyyətlik vacib risklər, audit prosedurlarının xüsusiyyətləri, vaxtı və həcmi ilə bağlı qərar qəbul etmə prosesində də nəzərə alınır.

4218. Əhəmiyyətlik auditin keçirilməsi mərhələsində audit prosedurlarının yetərliyi, audit sübutlarının qiymətləndirilməsi, hesabatvermə mərhələsində isə aşkar olunmuş uyğunsuzluqların auditin nəticəsinə və auditor rəyinə təsiri baxımından təhlil edilir.

4219. Auditor audit predmeti kəmiyyətlə bağlı olduğu təqdirdə kəmiyyət əhəmiyyətliyini müəyyən edir.

4220. Kəmiyyət əhəmiyyətliyi seçilmiş ümumi məbləğə peşəkar mühakimə əsasında seçilmiş faiz nisbətini tətbiq etməklə müəyyən olunur. Müqayisə bazasına pul məbləğləri, cəlb olunan vətəndaşlar və ya təşkilatların sayı, son tarixlərlə bağlı vaxt gecikmələri və s. kimi digər kəmiyyət ölçüləri daxil ola bilər (ISSAI 4000, 186). Auditor əhəmiyyətliyi peşəkar mühakiməsi əsasında daxili nəzarətin dəyərləndirilməsi, risklərin qiymətləndirilməsi, audit predmetinin həssaslığı və nəzərdə tutulan istifadəçiləri nəzərə alaraq 0,5%-5% aralığında müəyyən edir.

4221. Auditor əməliyyatların həssaslığını, daxili nəzarətin effektivliyini nəzərə alaraq hər bir audit predmetinə ayrılıqda əhəmiyyətlik səviyyəsi müəyyən edə bilər. Bu zaman əhəmiyyətlik səviyyəsi müəyyən edilmiş əhəmiyyətlik həddinin müvafiq audit predmetinin əhatə etdiyi məbləğə hasili ilə hesablanır.

Nümunə 1: Əhəmiyyətliyi hesablanması

Əhəmiyyətlik həddi	1%
Xərc məbləği	3 500 000 manat
Əhəmiyyətlik səviyyəsi	$3\,500\,000 \text{ manat} * 1\% = 35\,000 \text{ manat}$
Müəyyən olunmuş kəmiyyət əhəmiyyətliyi səviyyəsindən (35 000 manat) daha artıq uyğunsuzluq halları aşkar olunarsa, bu vacib hesab edilərək auditor rəyinə təsir edəcək və auditor uyğunsuzluğun yayılan olduğu qənaətinə gələcəkdir.	

4222. Bəzi hallarda keyfiyyət göstəriciləri kəmiyyət göstəricilərindən daha vacib ola bilər. İctimai gözləntilər və ictimai maraqlar auditorun əhəmiyyətliyi müəyyən etməsinə təsir edən keyfiyyət göstəriciləridir (ISSAI 4000, 130). **Keyfiyyət əhəmiyyətliyi** audit predmetinin təbiəti və kontekstinə əsasən müəyyən edilir:

✓ Audit predmetinin təbiətinə xas xüsusiyyətlərlə bağlıdır və xüsusi açıqlama tələblərinin, yüksək siyasi və ya ictimai marağın ola biləcəyi məsələlərə aiddir. Bu məsələlərə yanlış idarəetmə, maraqların toqquşması, dələduzluq, qanunsuzluq, qəsdən məlumatların təhrif edilməsinə dair hər hansı şübhə daxildir.

✓ Audit predmetinin kontekstinə görə keyfiyyət əhəmiyyətlik elə hallardır ki, onlar istifadəçilərə verilən təəssüratı dəyişdirsinlər. Məsələn, xərclərin gəlir kimi yanlış təsnifləşdirilməsini və nəticədə faktiki kəsirin artıqlıq kimi əks olunmasını əhatə edə bilər. Uyğunsuzluğun ümumi dəyəri əhəmiyyətlik səviyyəsindən aşağı olduqda, lakin Parlament kimi maraqlı tərəfin aşkar edilən pozuntulara xüsusi maraq göstərdiyi bilinirsə, auditor bunu nəzərə alır.

4223. Uyğunsuzluğun kəmiyyət ilə ifadə edilə bilməyən halları üçün qənaətbəxş hesab edilə bilən nisbət müəyyənləşdirilir. Məsələn, daxili nəzarət audit predmeti olaraq seçildiyi zaman onun beş elementindən dördünün orta səviyyədə olması qənaətbəxş hesab edilə bilən nisbət olaraq müəyyən edilə bilər. Bununla yanaşı, uyğunsuzluğun normativ hüquqi aktlar, qaydalar və ya təlimatlar kimi müxtəlif səviyyəli sənədlərə riayət olunmaması nəticəsində yaranmasının əhəmiyyətlik dərəcəsinə görə fərqləndiyi nəzərə alınır.

Audit prosedurlarının müəyyən olunması

Auditor qiymətləndirilmiş risklərə müvafiq cavab tədbirlərini planlaşdırır (ISSAI 4000, 149).

4224. Qiymətləndirilmiş risklərə müvafiq cavab tədbirlərinin planlaşdırılması audit prosedurlarının müəyyən olunmasıdır. Risklərin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsinin nəticələri ilə meyarlara uyğunluğunu testdən keçirmək üçün audit prosedurları həyata keçirilərək audit sübutları toplanır. Risk səviyyəsi yüksək olduqca audit riskinin qəbul edilən səviyyəsinə nail olmaq üçün auditor aşkarlama riskini aşağı salmaq məsələsini nəzərə alaraq audit prosedurlarını müəyyən edir. Auditor Cədvəl 6-da əks etdirilmiş audit planlaşdırılması matrisi vasitəsilə audit prosedurlarını tərtib edir.

Cədvəl 6: Auditin planlaşdırılması matrisi

No	Risqlər	Meyarlar	Tələb olunan sübut və ya məlumat	Sübut və məlumatın mənbəyi	Audit prosedurları
1.	Risk 1				
2.	Risk 2				
3.	...				

4225. Auditin planlaşdırılması matrisi planlaşdırmanı sistematikləşdirərək sahə işi ilə əlaqələndirir və keyfiyyətə nəzarət üçün meyar olaraq seçilir.

Auditin planlaşdırılmasının sənədləşdirilməsi

4226. Auditin planlaşdırılması sənədi Hesablama Palatasının kollegiyasının 2018-ci il 7 dekabr tarixli, Q-152 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş "Hesablama Palatası tərəfindən kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirlərinə hazırlıq, kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirlərinin keçirilməsi və nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi Qaydaları"nın (bundan sonra-

Qaydalar) 2.4.1-ci bəndinə əsasən “Kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinin planlaşdırılması” adlandırılacaqdır. Qaydaların 2.2 və 2.3-cü bəndlərinə əsasən nəzarət obyekt, həmin obyektin fəaliyyəti barədə zəruri məlumatlar, nəzarət tədbirinin predmeti, araşdırılacaq məsələlər, nəzarət obyektləri və nəzarət tədbirinin əhatə etdiyi dövr, nəzarət tədbirinin müddəti, nəzarət tədbirinin nəticəsində nail olunacaq hədəflər planlaşdırma sənədində öz əksini tapır.

Həmçinin, kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinin planlaşdırılması sənədində audit strategiyası, daxili nəzarətin öyrənilməsi, risklərin müəyyən olunması və qiymətləndirilməsinin (risk registri), əhəmiyyətliliyin və audit prosedurlarının, meyarların müəyyən olunmasının nəticələrinə (audit planlaşdırılması matrisi) yer verilir. “Kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinin planlaşdırılması” sənədinin strukturu Təlimata 2 nömrəli Əlavədə təqdim olunur.

Audit proqramının hazırlanması və işçi planının tərtib olunması

4227. Audit proqramının hazırlanması və işçi planının tərtib olunması Qaydaların müvafiq olaraq 2.5 və 2.6-cı bəndləri ilə tənzimlənir.

Auditin planlaşdırılmasına dair keyfiyyətə nəzarət

4228. Uyğunluq auditinin planlaşdırılması prosesinin yekun sənədləri ilə bağlı keyfiyyətə nəzarəti auditin keçirilməsindən məsul müvafiq struktur bölmə və auditor təmin edir. Bununla yanaşı, bu sənədlər auditin digər mərhələlərində keyfiyyətə nəzarət edilməsi üçün meyarlardan biri olaraq müəyyən olunur.

4229. Keyfiyyətə nəzarət audit qrupunun auditini aparmaq üçün kifayət qədər və müvafiq səriştəyə malik olmasını, meyarların qərəzsiz seçilməsini, auditini yerinə yetirmək üçün kifayət qədər vaxtın müəyyən edilməsini də əhatə edir.

V. Auditin keçirilməsi və sübutların toplanması

5.1. Audit sübutları

Auditorlar auditin əhatə dairəsini əhatə etmək üçün yetərli, müvafiq audit sübutu toplayır (ISSAI 400, 57).

Auditor seçilmiş əminlik səviyyəsinə uyğun nəticə formalaşdırmaq məqsədilə yetərli və müvafiq audit sübutu əldə etmək üçün prosedurları planlaşdırır və həyata keçirir (ISSAI 4000, 144).

5.1.1. Audit predmetinin bütün əhəmiyyətli aspektlərdə meyarlara uyğunluğunun müəyyən edilməsi məqsədilə audit prosedurları tərtib edilərək müvafiq və yetərli audit sübutu toplanır. Audit sübutunun mahiyyəti və mənbələri istənilən əminlik səviyyəsinə, meyarlara, əhəmiyyətliyi, auditin predmetinə və auditin əhatə dairəsinə uyğun müəyyənləşdirilir.

5.1.2. Audit sübutu əsasən məhdud əminlik tapşırıqlarında analitik prosedurlar və təftiş, kafi əminlik tapşırıqlarında isə fərqli audit prosedurlarının kombinasiyasından istifadə etməklə toplanır.

5.1.3. Audit sübutunun yetərliyi kəmiyyət göstəricisidir. Yetərlik müəyyən olunmuş əminlik səviyyəsi ilə əlaqəli olub, risk və audit sübutunun keyfiyyətindən asılıdır. Risk yüksək olduğu təqdirdə daha çox, audit sübutunun keyfiyyəti yüksək olduğu halda daha az audit sübutuna ehtiyac yaranır. Lakin daha çox audit sübutunun əldə olunması keyfiyyətinin azaldılması (tərs əlaqə) ilə nəticələnmə bilməz.

5.1.4. Audit sübutunun müvafiqliyi keyfiyyət göstəricisidir və münasibliyi, əsaslılığı və etibarlılığı ehtiva edir.

Şəkil 1: Audit sübutunun müvafiqliyi

Münasiblik	- Sübutun aid olduğu məsələ ilə əlaqəliliyi; - Sübutun aid olduğu məsələ üçün vacibliyi; - Sübut auditin məqsədinə nail olmağa kömək olur. - Sübutlar nəzərdən keçirilən dövrə aiddir.
Əsaslılıq	- Sübut aid olduğu məsələnin mənalı və ağlabatan şəkildə dəyərləndirilməsinə əsas təşkil edir. - Sübut aid olduğu məsələnin dəyərləndirilməsinə imkan verir.
Etibarlılıq	- Sübut şəffaf metodla toplanır və işlənir. - Sübut həqiqətə uyğun olma tələbini qarşılayır. - Sübutun etibarlılığı mənbəyi (nəzarət obyektinin daxili və kənarından), növü (maddi, sənədli, şifahi, analitik) və vəziyyətindən asılıdır.

5.1.5. Müstəqil subyektlərdən, müvafiq və effektiv nəzarət sistemindən əməl olunmuş, birbaşa audit qrupu tərəfindən və sənədlərin əslindən əldə olunmuş, sənəd

formasında olan sübutlar daha etibarlı sayılır. Auditor sübutlara dair yetərlik və müvafiqlik xüsusiyyətlərinə nail olmaq üçün müxtəlif mənbələrdən əldə olunmuş sübutları birləşdirir və ya müqayisə edir.

5.16. Audit sübutlarının növləri Şəkil 2-də verilmişdir.

Şəkil 2: Audit sübutlarının növü

İşin icraçısından sübut
• Nəzarət obyektinin işçilərinin fikirləri; • Müsbət tərəf: işin icraçısı daha məlumatlıdır.
Sənədli sübut
• Sənədlərdə əks olunmuş məlumatlar; • Müsbət tərəf: Ən güclü ikinci sübutdur; • Obyektdən kənar əldə olunmuş və birbaşa auditə yönəlmiş sübut daha güclüdür.
Fiziki sübut
• Audit qrupunun birbaşa müşahidə etdiyi sübutlar; • Ən güclü sübutdur.
Analitik sübut
• Məlumatlar müqayisə, hesablama və təhlillər vasitəsilə əldə olunur; • Fərqli məlumatlar arasında məntiqi əlaqənin qurulması və səbəblərinin araşdırılması.
İkinci dərəcəli sübutlar
• Birbaşa sübut hesab edilmir, lakin vəziyyətlə əlaqədardır; • Dolayısı yolla uyğunsuzluğun (daha çox dələduzluğun) olmasını əks etdirən amillər.

Audit sübutu toplama üsulları (audit prosedurları)

Auditor seçilmiş əminlik səviyyəsinə uyğun nəticə formalaşdırmaq üçün audit prosedurlarının kombinasiyasını seçir (ISSAI 4000, 158).

5.17. Yetərli və müvafiq audit sübutlarının toplanması sisteməlik və təkrarlanan prosesdir. Planlaşdırılan audit prosedurları yerinə yetirilərkən toplanmış audit sübutlarının yetərlik və müvafiqliyi dəyərləndirilir. Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası Kollegiyasının 2022-ci il 24 yanvar tarixli, AHO/4-3.2-2022-6 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş "Keyfiyyətin idarə edilməsinə dair Qaydalar"ın 6.3 bəndinə əsasən audit sübutları nəzarət tədbirlərində cari nəzarət prosesi çərçivəsində müvafiq olaraq qrup rəhbəri, audit üzrə aidiyyəti şöbənin müdiri (məsul icraçı) tərəfindən dəyərləndirilərək səlahiyyətli auditora məruzə edilir. Auditor audit sübutlarının yetərlik və müvafiqliyinə dair yekun qənaətə gəlir.

5.18. Auditor audit sübutlarının yetərli və müvafiq olmadığı qənaətinə gəlsə, planlaşdırılan audit prosedurlarına yenidən baxır və müvafiq dəyişikliklər edir.

5.19. Audit prosedurlarının nəzarət testləri və substantiv prosedurlar kimi iki növü var.

Şəkil 3: Audit prosedurlarının növləri

1. Nəzarət testləri	2. Substantiv prosedurlar
• 5.1.13 bəndində qeyd olunan audit sübutu toplama üsulları ilə həyata keçirilir.	• Substantiv testlər və ya təfərrüatların testi (5.1.13 bəndində qeyd olunan audit sübutu toplama üsulları ilə həyata keçirilir) • Analitik prosedurlar

5.1.10. Nəzarət testləri rəhbərliyin uyğunsuzluq riskini və ya audit predmeti olan məlumatlarda əhəmiyyətli təhriflərin mövcudluğu riskini azaltmaq üçün tətbiq etdiyi nəzarət mexanizmlərinin testləridir. Nəzarət testləri əksər audit predmetlərində audit sübutlarının toplanması üçün effektiv bir yoldur. Nəzarət testləri vasitəsilə nəzarət mezanimlərinin daimi və effektiv işlədiyinə etibar edilirsə, daha az substantiv audit prosedurları həyata keçirilir.

5.1.11. Substantiv prosedurlar audit meyarları üzrə təfərrüatlı əməliyyatlar və ya fəaliyyətlərin yoxlanılmasını nəzərdə tutur. Substantiv prosedurlar təsdiqləmə tapşırıqlarında istifadə olunur. Birbaşa hesabatvermə tapşırıqlarında risklərin qiymətləndirilməsi zamanı daxili nəzarətin zəif təşkil olunması və ya nəzarət mexanizmlərinin olmaması qənaətinə gəlinirsə, substantiv prosedurlar həyata keçirilir.

5.1.12. Auditor risklərin qiymətləndirilməsi və etibarlılıq səviyyəsindən asılı olaraq *hər bir əhəmiyyətli sahə* üçün substantiv testlər (təfərrüatların testi) tərtib edir və audit qrupu tərəfindən həyata keçirilir.

5.1.13. Audit sübutu toplama üsulları 5.1.14-5.1.19 bəndlərində göstərilmişdir.

5.1.14. Müşahidə- başqaları tərəfindən həyata keçirilən prosesə və prosedura baxmaqdan ibarətdir. Müşahidə prosesin və ya prosedurun yerinə yetirilməsinə dair audit sübutunu təmin edir, lakin müşahidənin baş verdiyi vaxtla məhdudlaşır və müşahidə olunduğunu bilmək prosesin və ya prosedurun icrasına təsir göstərə bilər.

Misal 1: Audit olunan nəzarət obyekti Sifarişçi qismində "A" obyektinin tikintisinin aparılması üçün satınalma keçirilməsi məqsədilə podratçıların tenderə təqdim etdiyi sənədləri qeydə alınması zamanı Sifarişçi tərəfindən "Dövlət satınalmaları haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanununun 28-ci maddəsinə uyğun maliyyə vəziyyəti barədə bank tərəfindən verilmiş arayışı tələb etmədən tenderdə iştirak etmək istəyən podratçının iddiaçı kimi qeydə alınması audit qrupu tərəfindən müşahidə edilir.

Misal 2: Tenderin əsas şərtlər toplusunda nəzərdə tutulmuş malların (işlərin və xidmətlərin) zəruri olan texniki və keyfiyyət göstəricilərinə, malların göndərilməsinin və işlərin başa çatdırılmasının tələb olunan müddətlərə və qrafikə uyğun olaraq təhvil verilməsinə audit qrupu tərəfindən aparılan müşahidə zamanı müəyyən edildi ki, bəzi mallar (işlər və xidmətlər) əsas şərtlər toplusunda nəzərdə tutulmuş istehsal mənşəyinə uyğun təqdim edilmir, eyni zamanda malların çatdırılması müəyyən olunmuş müddət və qrafikə uyğun təhvil verilmir. Müqavilənin xüsusi şərtlərində malların gecikdirilməsinə, vaxtında təqdim edilməməsinə görə cərimə nəzərdə tutulmamışdır.

5.1.15. Təftiş kağız, elektron formada daxili, kənar kitabları, uçot, digər sənədləri yoxlamaqdan və ya fiziki yoxlamalardan ibarətdir. Təftiş olunan sənədlərin etibarlılığı

gözdən keçirilir və dələduzluq riskinin ola biləcəyi, yoxlanılan sənədlərin mötəbər olmamasının mümkünlüyü nəzərə alınır.

Misal 1: Müavinət alanların qanunvericiliyin tələblərinə uyğunluğunu müəyyən etmək üçün müvafiq sənədlərin nəzərdən keçirilməsi.

Misal 2: Sənədlərdə lazımi imzaların olmasının yoxlanması nəzarət testlərinə aid audit prosedurunun icra edilməsinə aid edilir.

5.1.16. Sorğu nəzarət obyektinin daxilindən və kənarından müvafiq şəxslərdən məlumat almaqdan ibarətdir. Auditin predmetindən və əhatə dairəsindən asılı olaraq əksər hallarda yalnız müsahibələr və sorğuların keçirilməsi audit sübutu baxımından yetərli və müvafiq olmayacaqdır. Sorğular ümumi audit prosesləri ilə birgə aparılır və tamamlayıcı xarakter daşıyır.

5.1.17. Kənar mənbədən təsdiqetmə üçüncü tərəfdən birbaşa yazılı şəkildə təqdim olunmuş, cavab kimi əldə edilmiş audit sübutlarını əks etdirir. Bu halda nəzarət obyektinin haqqında müvafiq məlumatın təqdim olunması və ya təsdiq olunmasına dair bilavasitə üçüncü tərəflərə sorğu verilir.

Misal: Pul vəsaitlərinin qalıqları barədə məlumatın əldə olunması məqsədi ilə nəzarət obyektinin bankdakı hesablarından müəyyən dövr üzrə çıxarışların, xəzinədarlıq orqanından üzləşmə aktlarının alınması, əmək haqqı və digər ödənişlərin hesablanması və ödənilməsi əməliyyatları üzrə işçilərin bankda olan şəxsi kart hesablarına daxil olan vəsaitlər barədə bank çıxarışların alınması və s.

5.1.18. Təkrar icra etmə nəzarət obyektinin icra etdiyi prosedurların eynisinin, daxili nəzarətinin bir hissəsi kimi icra olunmuş nəzarət vasitələrinin müstəqil olaraq audit qrupu tərəfindən yenidən həyata keçirilməsindən ibarətdir. Təkrar icra etmə əl ilə və ya kompüterləşdirilmiş audit prosedurları ilə həyata keçirilə bilər. Yüksək texniki məsələlərin olduğu hallarda kənar ekspertlərin əməyindən də istifadə oluna bilər.

Misal: Qiymət təkliflərinin (tender təkliflərinin) düzgün seçilməsini yoxlamaq üçün tender təkliflərinin seçilməsi prosesinin audit qrupu tərəfindən seçim meyarları nəzərə alınaraq yenidən icra olunması.

5.1.19. Təkrar hesablama uçot və ya digər sənədlərinin riyazi düzgünlüyünün yoxlanılmasıdır. Təkrar hesablama əl ilə və ya elektron vasitələrlə aparıla bilər.

Misal: Nəzarət obyektinin işçilərinin əmək haqqı fondu üzrə vergitutmalarının yenidən hesablanması.

5.1.20. Analitik prosedurlar həm risklərin müəyyən olunması, həm də audit sübutlarının əldə edilməsi zamanı tətbiq edilir. Audit sübutları müxtəlif mənbələrdə olan məlumatların müqayisəsi, trend analizi, gözlənilən və əldə olunan nəticələrin təhlili, ziddiyyətlərin səbəblərinin araşdırılması və s. vasitəsilə toplanır. Reqresiya analizi və ya digər riyazi üsullar faktiki nəticələr ilə nəzərdə tutulanları müqayisə etmək üçün istifadə edilir.

5.121. Analitik prosedurlar audit sübutu toplamaq üçün yeganə üsul kimi müəyyən olunmur. Məhdud əminlik tapşırıqında analitik prosedurlar və təftiş auditorun peşəkar mühakiməsi əsasında nəticə formalaşdırmaq üçün kifayətdir, lakin kafi əminlik ilə nəticə üçün digər audit prosedurlarının kombinasiyasından istifadə olunur.

Misal 1: Ötən il ərzində təqaüd yaşına çatmış vətəndaşların sayı ilə demoqrafik məlumatlarla təqaüd alanların sayının ildən ilə artım və ya azalmasının müqayisə edilməsini nümunə kimi göstərmək olar. 2008-ci ildən 2016-cı ilədək 5-6% diapazonunda olan təqaüd ödənişləri 2017-ci ildə 11%-dək artmışdırsa, bu dəyişikliyin hansısa uyğunsuzluğa görə baş verməsi araşdırılır.

Misal 2: Audit qrupu tərəfindən tikintisi başa çatdırılıb istismara qəbul edilən avtomobil yolunun dəyəri ilə mühasibat uçotunda onun tikintisinə çəkilən məsrəflərin məbləği arasında mövcud olan uyğunsuzluq araşdırılır.

Audit seçməsinin aparılması

Auditor müvafiq hallarda seçmənin götürüldüyü baş məcmuya dair nəticə çıxarmaq məqsədilə yetərli sayda vahidləri təmin etmək üçün audit seçməsindən istifadə edir. Audit seçməsi aparılarkən audit prosedurlarının məqsədi və məcmunun xüsusiyyətləri nəzərə alınır (ISSAI 4000, 172).

5.122. Audit seçməsi məcmumun 100%-dən daha azına audit prosedurlarının tətbiq edilməsi üçün vahidlərin seçilməsidir. Audit seçməsi auditin əhatə dairəsindən və auditin predmetini bir neçə cəhətdən aydınlaşdırmaq zərurətindən asılı olaraq kəmiyyət və ya keyfiyyət əsaslı ola bilər.

5.123. Kəmiyyət əsaslı seçmə baş məcmudan seçilmiş vahidləri təhlil etməklə bütün məcmuya dair nəticə əldə etmək məqsədilə istifadə olunur. Kəmiyyət əsaslı seçmədə seçmə riskini qəbul edilə bilən səviyyəyədək aşağı endirilməlidir. Kəmiyyət əsaslı seçmədə texniki yanaşma üçün statistik metodlar tələb edilə bilər. Audit qrupu statistik metodları tətbiq etmək bacarığına malik deyilsə, bunun üçün statistika üzrə ekspert cəlb oluna bilər.

Pul vahidi ilə ifadə olunan baş məcmunun vahidləri- natura formasında ifadə olunan vahidlər siyahısından seçim üçün nümunələr: əsas vəsaitlərin siyahısı, nomenklaturaların reyestr nömrələri, maddi sərvətlərin reyestri, işçilərin siyahısı.

5.124. Keyfiyyət əsaslı seçmə auditin predmeti ilə bağlı dəyişənlərə dair məqsədli və sistemli proses kimi həyata keçirilən seçmə prosedurudur. Bu növ seçmə şəxslərin, qrupların, fəaliyyətlərin, proseslərin xüsusiyyətlərini və ya bütünlükdə nəzarət obyektini nəzərə alaraq tətbiq edilir. Keyfiyyət əsaslı seçmədən diqqətli qiymətləndirmə əsasında auditin predmeti haqqında yetərli məlumat olduğu zaman istifadə edilir.

5.125. Auditor peşəkar mühakimə tətbiq edərək risklərin qiymətləndirilməsi, əhəmiyyətlik, auditin səmərəli təşkil edilməsi və xərc amilləri əsasında aşağıdakı seçmə formalarından birini müəyyən edir:

- ✓ Bütün vahidlərin seçilməsi (100% yoxlama);

- ✓ Xüsusi vahidlərin seçilməsi;
- ✓ Audit seçməsinəndən istifadə.

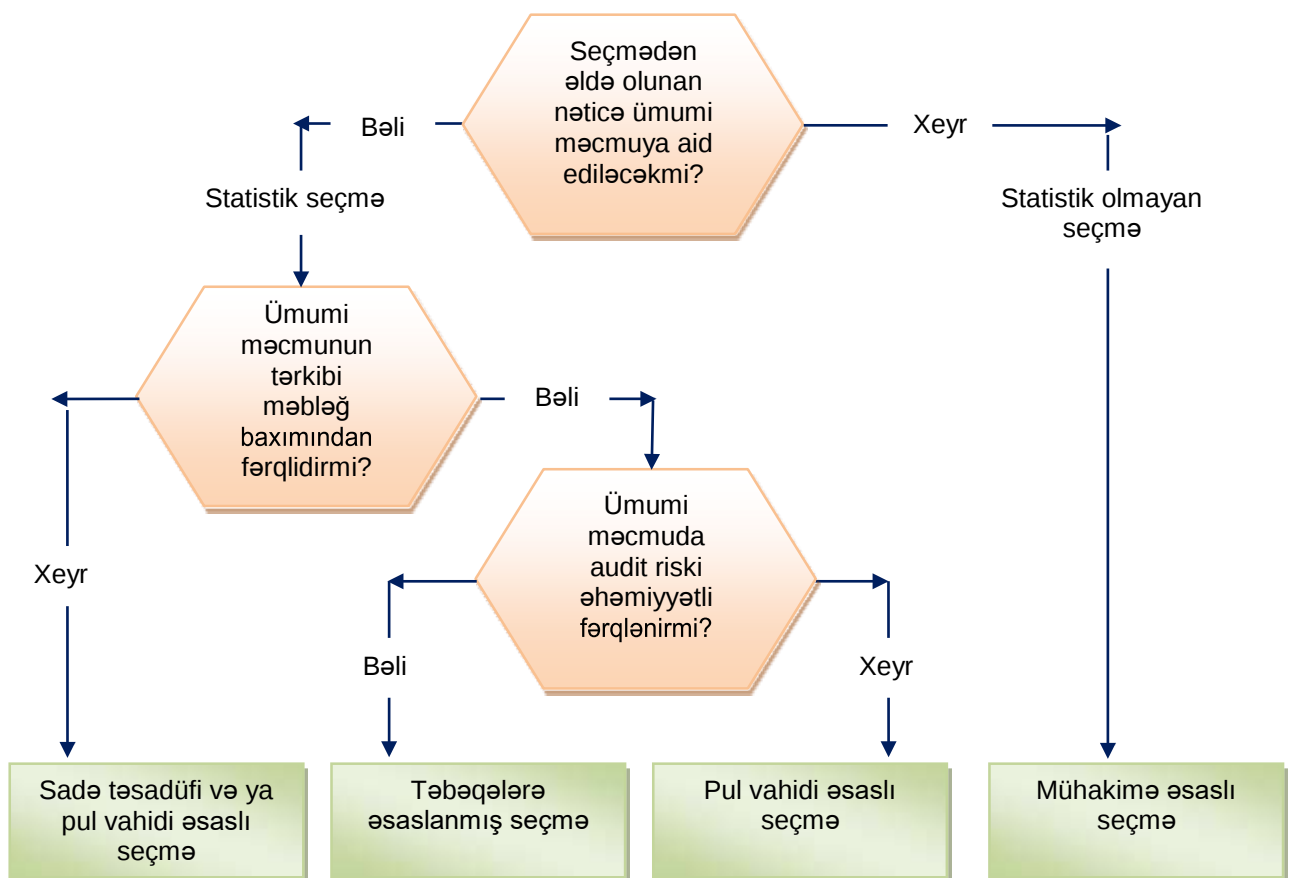
Auditor seçilmiş audit prosedurlarının vahidlər üzərində tətbiqinin effektiv olması məsələsini nəzərə alaraq seçmə formasını müəyyən edir.

5.126. *Bütün vahidlərin seçilməsi* ya vahidlərin sayının az, dəyərinin yüksək, ya risklərin yüksək, ya da kompyuter dəstəqli audit prosedurları istifadə olunduğu zaman müəyyən edilir.

5.127. Vahidlərin dəyərinin və ya risklərin nisbətən yüksək olduğu, audit predmetində payının çox olduğu hissə və s. xüsusiyyətlər nəzərə alınaraq *xüsusi vahidlər seçilir*. Bu forma həm substantiv prosedurlar, həm nəzarət testləri kimi audit prosedurları, həm də risklərin qiymətləndirilməsi zamanı tətbiq edilir. Xüsusi vahidlərin seçilməsi audit sübutlarının toplanması üçün effektiv olsa da, nəticə ümumi məcmuya aid edilmir.

5.128. *Audit seçməsi* metodu ümumi məcmunun xüsusiyyətlərinə uyğun müəyyən edilir. Auditor Şəkil 4-də əks etdirilmiş qərarvermə ağacı əsasında audit seçməsi üsulunu müəyyən edir:

Şəkil 4: Audit seçməsi üsuluna dair qərarvermə ağacı



Mühakimə əsaslı seçmə (risk əsaslı seçmə) auditorun mühakiməsi ilə müəyyən olunmuş və audit qrupunun hesabatında qeyd edilmiş seçim meyarlarına uyğun baş

məcmudan vahidlərin seçilməsi üsuludur. Bu üsulla seçilmiş vahidlərə dair gəlinmiş nəticə ümumi məcmuya aid edilmir.

Sadə təsadüfi seçmədə ümumi məcmunun bütün vahidlərinin bərabər seçilmə şansı olur. Bu üsul təfərrüatların testi üçün istifadə edilən zaman baş məcmunun vahidləri eynicins olmalıdır.

Sistematik seçmədə ümumi məcmuda təsadüfi başlanğıc nöqtə müəyyən edilərək hər n-ninci vahid seçilir. Məsələn, 1000 vahidli məcmudan 100 vahid təhlil edilməsi nəzərdə tutulursa, hər 10-cu vahid seçiləcək.

Pul vahidi əsaslı seçmə statistik seçmə üsulu olub, ümumi məcmuda daha yüksək dəyərə sahib vahidlər seçməyə daxil edilir. Müəyyən olunmuş orta həddən yuxarı vahidlər seçilərək audit prosedurları icra olunur. Bu metod avtomatlaşdırıldığı zaman praktikdir və baş məcmuda səhvlərin daha az ehtimal olunduğu hallarda tətbiq edilir.

Təbəqələrə əsaslanmış seçmə üsulunda ümumi məcmu əvvəlcədən müəyyən olunmuş xüsusiyyətlərinə (məsələn, risklər) uyğun bir neçə alt qrupa bölünür. Auditor bu xüsusiyyətləri peşəkar mühakimə əsasında ümumi məcmu haqqında bilgisinə uyğun müəyyən edir. Formalaşdırılmış hər bir qrupdan *pul vahidi əsaslı seçmə* əsasında vahidlər seçilərək audit prosedurları keçirilir.

5.129. Audit seçməsi tətbiq edildiyi təqdirdə seçim üçün nəzərdə tutulmuş mülahizələr işçi sənədlərdə və audit qrupunun hesabatında öz əksini tapır.

5.2. Sübutların dəyərləndirilməsi və nəticələrin formalaşdırılması

Auditor audit nəticəsini (nəticələrini) formalaşdırmaq məqsədilə əldə olunmuş audit sübutunu müəyyən edilmiş audit meyarı ilə müqayisə edərək audit tapıntılarını təsvir edir (ISSAI 4000, 179).

521 Auditor və audit qrupu audit sübutlarını dəyərləndirərkən peşəkar mühakimə və inamsızlıq tətbiq edir. Balanslaşdırılmış və obyektiv təsəvvür formalaşdırmaq məqsədilə dəyərləndirmə prosesində toplanmış bütün audit sübutları nəzərdən keçirilir. Auditor audit sübutlarının yetərliyi, müvafiqliyi və yerinə yetirilən audit prosedurlarının əhatə dairəsini dəyərləndirərkən audit nəticəsini formalaşdırılmasının mümkünlüyünü təhlil edir.

Audit tapıntıları

522 Audit tapıntıları audit prosedurları nəticəsində toplanan sübutlar əsasında nəzarət obyektində mövcud situasiya ilə audit meyarları arasında kənarlaşmalardır. Audit tapıntılarının əsas elementləri meyar, vəziyyət (mövcud situasiya ilə meyarların müqayisəsinin nəticəsi- çatışmazlıq, kənarlaşma, uyğunsuzluq, nöqsan, pozuntu), səbəb (kənarlaşmanın səbəbi) və təsirdir (kənarlaşmanın nəticələri). Audit tapıntısı müvafiq audit sübutuna və audit meyarına istinad edilməklə təsvir edilir.

523 Audit qrupu audit tapıntılarını iki elementi- meyar və vəziyyət üzrə təsvir edir. Auditor audit tapıntılarının əsas səbəbini araşdırır, nəzarət obyektində yaratdığı təsiri müəyyən edir.

Audit nəticələrinin formalaşdırılması

524 Audit nəticələri auditor təhlili, araşdırması, audit qrupu tərəfindən tərtib edilmiş auditə dair hesabatda əks etdirilən faktlar, tapıntılar və bu hesabatda audit obyektinin qeyd, irad, rəyi əsasında formalaşdırdığı qiymətləndirici qənaətləri ilə ifadə olunur. Auditor audit obyektinin qeyd, irad, rəyini tam və ya qismən nəzərə almadığı hallarda bunu öz qənaətində əks etdirir.

525 Uyğunluq auditinin düzgünlük aspekti üzrə nəticə formalaşdırıldıqda auditorun qiymətləndirici qənaəti pozuntu, uyğunsuzluq, kənarlaşma, nöqsan formasında deyil, çatışmazlıq kimi ifadə olunur.

Əhəmiyyətliyə əsaslanaraq auditor audit predmetinin bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından tətbiq olunan meyarlara uyğunluğuna dair nəticə çıxarır (ISSAI 4000, 184).

526 Auditor müəyyən olunmuş əhəmiyyətliliyi nəzərə alaraq peşəkar mühakimə əsasında uyğunsuzluqların əhəmiyyətli olub-olmadığı qənaətinə gəlir.

527. Auditor auditin nəticələrinin formalaşdırılması zaman aşkar olunan uyğunsuzluq halları (audit tapıntıları) kəmiyyət ilə ifadə olunandarsa, planlaşdırma mərhələsində müəyyən olunan əhəmiyyətlilik həddini, kəmiyyət ilə ifadə olunmursa, Təlimatın 4.2.21-4.2.23 bəndlərini nəzərə alır.

Auditor rəyinin formalaşdırılması

Auditor auditin yekununa dair məlumatı audit hesabatında bildirir. Yekun rəy, nəticə, auditlə bağlı xüsusi suallara cavab və ya tövsiyələr şəklində ifadə oluna bilər (ISSAI 4000, 191).

528 Auditor rəyi modifikasiya olunmuş və ya modifikasiya olunmamış, standart formada, açıq-aydın ifadə edilmiş bəyanatdır. Auditor rəyi auditor hesabatında uyğunsuzluq hallarının əhəmiyyətli və yayılmış olub-olmamasını əks etdirir.

529. Uyğunsuzluq halları əhəmiyyətli olmadığı hallarda modifikasiya olunmamış rəy verilir.

Cədvəl 7: Əminlik səviyyələrinə uyğun olaraq modifikasiya olunmamış rəy nümunələri

Kafi əminlik tapşırığı	Məhdud əminlik tapşırığı
Bizim fikrimizcə, [audit predmeti] bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından [tətbiq olunan meyarlara] uyğundur.	Bu hesabatda qeyd olunan icra edilmiş işə əsasən audit predmetinin bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından [tətbiq olunan meyarlar]a uyğun olmaması ilə bağlı heç nə diqqətimizi cəlb etməmişdir.

5210. Auditor əhəmiyyətli uyğunsuzluq və ya məhdudiyyət halları olduğu zaman rəyini modifikasiya edir.

5211. Auditor əhəmiyyətli uyğunsuzluq hallarının həcminə əsasən şərti müsbət və mənfi rəy verir.

Cədvəl 8: Əhəmiyyətli uyğunsuzluq hallarının həcminə əsasən rəy nümunəsi

Şerti müsbət rəy: uyğunsuzluqlar əhəmiyyətli və yayılmayıdır.	Mənfi rəy: uyğunsuzluqlar əhəmiyyətli və yayılıdır.
Aparılmış auditə əsasən, biz müəyyən etdik ki, [istisnalar qeyd edilir]dan başqa digər audit predmetləri bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından [tətbiq edilən meyarlar]a uyğundur.	Fikrimizcə, [auditin predmeti] bütün əhəmiyyətli aspektlər baxımından [tətbiq olunan meyarlar]a uyğun deyildir və uyğunsuzluqlar yayılıdır

5212 Auditor məhdudiyyətin həcminə əsasən şərti müsbət rəy verir və ya rəydən imtina edir.

Cədvəl 9: Məhdudiyyətin həcminə əsasən rəy nümunəsi

Şerti müsbət rəy: yetərli və müvafiq audit sübutu əldə edilməyib, lakin yayılan təsirlər əhəmiyyətlidir, lakin yayılan deyildir.	Rəydən imtina: tənzimləyici sənədlərin tələblərinə riayət etmə ilə bağlı yetərli və müvafiq audit sübutu əldə edilməyib, mümkün təsirlər əhəmiyyətli və yayılıdır.
Fikrimizcə [istisnalar qeyd edilir] istisna olmaqla yetərli və müvafiq audit sübutu əldə edilməmiş və mümkün təsirlər əhəmiyyətlidir, lakin yayılan deyildir.	Biz auditin predmetinə dair rəy ifadə etmirik. Biz rəyin əsaslandırılması üçün yetərli və müvafiq audit sübutu əldə edə bilməmişik.

5.3. Auditin icrasına dair keyfiyyətə nəzarət

5.3.1. Auditin icrasının Qanuna, bu Təlimata, Qaydalara və auditin planlaşdırılmasına uyğunluğunu təmin etmək məqsədilə keyfiyyətə nəzarət həyata keçirilir.

5.3.2. Audit sübutlarının toplanması, dəyərləndirilməsinə dair keyfiyyətə nəzarəti audit qrupunun rəhbəri, müvafiq struktur bölmə rəhbəri və auditor tərəfindən həyata keçirilir.

5.3.3. Audit prosesi yekunlaşdıqdan sonra audit qrupunun rəhbəri auditin planlaşdırılmaya uyğun keçirildiyinə, audit prosedurlarının nəticələrini nəzərdən keçirərək müvafiq sənədləşmənin aparıldığına əmin olmalıdır. Audit sübutlarının müvafiq və yetərliliyinə əmin olduqdan sonra sənədlər struktur bölmə rəhbəri ilə razılaşdırılaraq auditorun nəzərdən keçirməsi üçün təqdim olunur.

VI. Auditin nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi (hesabatvermə) və izləmə

6.1. Hesabatverməyə dair prinsiplər

Auditorlar tamlıq, obyektivlik, zamanlılıq və ziddiyyət prinsipləri əsasında hesabat hazırlayır (ISSAI 400, 59).

Auditor tamlıq, obyektivlik, zamanlılıq, dəqiqlik və ziddiyyət prinsipləri əsasında hesabat hazırlayır (ISSAI 4000, 202).

6.1.1. Audit qrupu auditə dair hesabatını, auditor isə auditor hesabatını aşağıda qeyd olunan prinsipləri nəzərə alaraq tərtib edir:

✓ Tamlıq: Bütün müvafiq audit tapıntıları hesabat tərtib edilərkən nəzərə alınır. Hesabatda audit məqsədi, tapıntıları və nəticələrinin əlaqəsi tam və açıq şəkildə əks etdirilir.

✓ Obyektivlik: Audit qrupu və auditor peşəkar mühakimə, inamsızlıq əsasında audit tapıntılarını, nəticələri müvafiq, ədalətli, balanslaşdırılmış şəkildə əks etdirərək hesabatı doğru tərtib edir.

✓ Zamanlılıq: Hesabat nəzərdə tutulan istifadəçiləri də nəzərə alaraq uyğun vaxtda tərtib edilir.

✓ Dəqiqlik: Audit tapıntıları nəzarət obyektinə dəqiqləşdirilir.

✓ Ziddiyyət: Nəzarət obyektinin cavablarının dəyərləndirilməsi və hesabata daxil edilməsi.

6.2. Auditə dair hesabat

6.2.1. Audit qrupu audit tapıntıları əsasında auditə dair hesabat tərtib edir. Auditə dair hesabat hazırlanarkən Qaydaların 20.2-ci bəndinin tələbləri nəzərə alınır.

6.3. Auditor hesabatı

6.3.1 Auditin nəticələri üzrə auditə rəhbərliyi həyata keçirən Hesablama Palatasının üzvü tərəfindən auditor hesabatı tərtib edilir. Auditor hesabatı auditə rəhbərliyi həyata keçirən Hesablama Palatası üzvünün auditin nəticələri əsasında qiymətləndirici qənaətlərini və mövqeyini əks etdirən, rəyini ifadə edən sənəddir (Qanun, 22.13-cü maddə).

6.3.2 Auditor hesabatı Cədvəl 11-də əks etdirilən elementlər əsasında tərtib edilir:

Cədvəl 10: Auditor hesabatının strukturu

1.	Başlıq Başlıq (titul vərəqində). Hesabatın titul vərəqinin yuxarı sağ küncündə təsdiq olunma tarixi və qərarın nömrəsi
2.	Xülasə
3.	Auditin keçirilməsinin əsası
4.	Auditin məqsədi
5.	Auditin əhatə dairəsi
5-1	<i>Audit obyektı barədə məlumat</i>
6.	Auditor hesabatının ünvanladığı tərəf
7.	Tətbiq olunmuş audit standartları və metodiki sənədlər
8.	Əminlik səviyyəsi
8-1	<i>Əvvəlki auditin (kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinin) nəticələri</i>
9.	Audit predmeti
10.	Audit meyarları
11.	Auditor və kənar dövlət maliyyə nəzarətinin obyektinin məsuliyyəti (Təsdiqləmə tapşırığında)
12.	Auditin keçirilməsinə mane olma
13.	Öyrənilmiş sənədlər və <i>icra edilmiş audit prosedurlarının icmalı</i>
14.	Audit prosesinin xülasəsi
15.	Auditin nəticələri
16.	Rəy
17.	Təklif və tövsiyələr
18.	Hesabatın təsdiq olunma tarixi və qərarın nömrəsi
19.	İmza

6.3.3. Xülasədə nəzarət obyektı haqqında əsas məlumatlara yer verilir, seçilmiş audit mövzusu və onun əhəmiyyəti vurğulanır. Bununla yanaşı, auditor hesabatının istifadəçilərinin asanlıqla oxuyub anlaması üçün auditin məqsədi, əsas audit tapıntıları və nəticələrinin xülasəsi, əsas auditor təklif və tövsiyələrinə yer verilir. Xülasədə auditor hesabatının tərtib edildiyi zaman nəzarət obyektının audite dair hesabatının nəticələrinə dair qeyd, irad və rəyinin nəzərə alındığı da qeyd olunur. Xülasə əsasən 2-3 səhifə aralığında tərtib edilir.

6.34. Auditin keçirilməsinin əsası. Hesablama Palatasının müvafiq il üzrə İş planı, audit proqramının təsdiq edildiyi Hesablama Palatasının Kollegiya Qərarının tarixi və nömrəsi qeyd edilir.

6.35. Auditin məqsədi auditin planlaşdırılması mərhələsi ilə uyğunluq təşkil edir.

6.36. Auditin əhatə dairəsi əhatə olunmuş vəsait, auditin əhatə etdiyi dövrü əks etdirir.

6.3.6-1. Audit obyektı barədə məlumat. obyektin fəaliyyəti barədə zəruri məlumatlar (təşkilatı-hüquqi forması və fəaliyyətini tənzimləyən sənədlər, yerləşmə yeri və.s. məlumatlar) təşkil edir.

6.37. Auditor hesabatının ünvanladığı tərəf. Yekun auditor hesabatının məsul tərəf, Milli Məclis və müvafiq hallarda Qanunla nəzərdə tutulmuş hallar nəzərə alınmaqla digər orqanlara göndərilməsi məsələsi barədə qeyd olunur.

6.38. Tətbiq olunmuş audit standartları və metodiki sənədlər. Auditor auditin keçirilməsi zamanı tətbiq olunmuş audit standartları və metodiki sənədlər barədə məlumat verir.

6.39. Əminlik səviyyəsi. Auditor hesabatında əminlik səviyyəsi açıq şəkildə ifadə edilir.

6.3.9-1. Əvvəlki auditin (kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinin) nəticələri. Bölmədə audit obyektində keçirilmiş KDMN tədbirləri barədə qısa məlumat verilir. Cari auditin predmeti ilə eynilik təşkil edilən sahələr, əvvəlki audit üzrə qəbul edilmiş qərarın icrasından qalan məsələlərə diqqət edilir.

6.3.10. Audit predmeti auditor hesabatında qeyd olunur.

6.3.11 Audit predmeti ilə müqayisə olunan **audit meyarları** əldə edilə bilən və etibarlı mənbədən olur. Audit meyarları auditor hesabatının "Auditin nəticələri" bölməsində hər bir nəticə üzrə ayrıca, hüquqi aktların konkret struktur elementinə istinad edilməklə verilir və bu hissədə audit meyarı haqqında açıq-aydın məlumatlar qeyd olunur. Audit meyarının adı, tarixi, qeydiyyat nömrəsi tam şəkildə əks olunmalıdır. Rekvizitlərinin müəyyənləşdirilməsi mümkün olmayan meyarla münasibətdə identifikasiya edilməsi mümkün məlumatların verilməsi təmin edilir.

6.3.12. Auditor və kənar dövlət maliyyə nəzarətinin obyektinin məsuliyyəti (Təsdiqləmə tapşırığında). Müvafiq məsuliyyətlərin müəyyən edilməsi nəzərdə tutulan istifadəçilərə audit predmetinə, audit predmetinə dair məlumatın tətbiq olunan meyarlara uyğunluğuna görə audit obyektinin məsuliyyət daşdığını əks etdirir. Auditorun rolu audit obyektı tərəfindən tərtib edilmiş audit predmetinə dair məlumatın müəyyən edilmiş meyarlara uyğunluğunu dəyərləndirərək müstəqil şəkildə rəyini ifadə etməkdir. Təlimata 3 nömrəli Əlavədə auditor və kənar dövlət maliyyə nəzarətinin obyektinin məsuliyyətinə dair nümunələr təqdim edilir.

6.3.13. Auditin keçirilməsinə mane olma. Auditor hesabatında alınması barədə müraciət edilmiş və təqdim edilməsindən imtina edilmiş sənədlərin siyahısı, auditin keçirilməsinə maneçilik törədilməsi halları və onların baş verməsində təqsirkar olan vəzifəli şəxslər barədə məlumatlar əks olunur.

~~**6.3.14. Öyrənilmiş sənədlər** audit sübutlarının toplanması zaman araşdırılmış və baxılmış sənədlər, auditə dair hesabatə nəzarət obyektə tərəfindən gəlmiş cavab məktubu siyahı üzrə qeyd olunur.~~

6.3.14. Öyrənilmiş sənədlər və icra edilmiş audit prosedurlarının icmalı. audit sübutlarının toplanması zaman araşdırılmış və baxılmış sənədlər, auditə dair hesabatə nəzarət obyektə tərəfindən gəlmiş cavab məktubu siyahı üzrə qeyd olunur, auditin nəticəsi və auditor rəyinin düzgünlüyünə etimadın formalaşdırılması məqsədilə audit prosedurları, sübutlarına dair məlumat təqdim edilir.

6.3.15. Audit prosesinin xülasəsi nəzərdə tutulan istifadəçilərə auditin yekununu anlamağa xidmət edən yığcam izahatdır. Müvafiq xülasədə auditin keçirildiyi dövr, auditin nəticəsi və auditor rəyinin düzgünlüyünə etimadın formalaşdırılması məqsədilə audit prosedurları, sübutlarına dair məlumat təqdim edilir.

6.3.16. Auditin nəticələri eyni xarakterli uyğunsuzluqlar-nöqsanları nəzarət obyektinin qeyd, irad və rəyi nəzərə alınaraq, səbəb və təsirləri əks etdirilərək, qruplaşdırılaraq formalaşdırılır. Bununla yanaşı, hər bir audit nəticəsində tələbi pozulmuş meyarlar (müvafiq bənd, maddə və s. daxil olmaqla) da ayrıca qeyd edilir.

6.3.17. Rəy. Qanunun 22.13-cü maddəsinə əsasən auditin nəticələri auditorun rəyi şəklində formalaşdırılır.

6.3.18. Təklif və tövsiyələr auditor hesabatında məntiqi ardıcılıqla, hesabatın sonunda, nömrələnmiş olur. Auditor peşəkar mühakiməsinə əsasən təklif və tövsiyələri müəyyən məntiqə təsnifləşdirir. Təklif və tövsiyələrin hazırlanması Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Kollegiyasının 17 yanvar 2023-cü il, 2-3/3-2-8/2023 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş "Auditor təklif və tövsiyələrinin hazırlanmasına dair Qaydalar" ilə tənzimlənir.

6.3.19. Hesabatın təsdiq olunma tarixi və qərarın nömrəsi. Auditor hesabatı Hesablama Palatasının Kollegiyası tərəfindən təsdiq edildikdən sonra müvafiq qərarın tarixi və nömrəsi qeyd olunur.

6.3.20. İmza: Auditor hesabatı yekunda adiyyəti auditor tərəfindən imzalanır.

6.4. Hesabatverməyə dair keyfiyyətə nəzarət

Keyfiyyətə nəzarət prosedurları auditin tətbiq olunan standartlarla uyğunluğunu təmin etmək məqsədi daşıyır və audit hesabatının, nəticəsinin və rəyinin mövcud şərtlərə uyğun olmasını təmin edir (ISSAI 400, 44).

6.4.1. Audit qrupunun rəhbəri və üzvləri auditə dair hesabatın, auditor isə auditor hesabatının və qərar layihəsinin keyfiyyətini təmin edir.

6.4.2. Bütün audit tapıntıları və nəticələr yetərli, müvafiq və etibarlı audit sübutları ilə dəstəklənməlidir. Audit qrupu rəhbəri, müvafiq (auditin keçirilməsindən məsul) struktur bölmə rəhbəri auditə dair hesabatın Qanuna, bu Təlimata, Qaydalara uyğunluğunu diqqətlə nəzərdən keçirir.

6.4.3. Auditor bütün audit tapıntılarının Qanuna, bu Təlimata, Qaydalara uyğunluğunu təhlil edir, nəzarət obyektinin qeyd, irad və rəyini nəzərə alaraq nəticə əldə

edir.

6.5. İzləmə

Auditor müvafiq hallarda uyğunsuzluq faktlarına dair verilən tövsiyələrin icra vəziyyətini izləyir (ISSAI 400,60).

Auditor müvafiq hallarda auditor hesabatında uyğunsuzluq halları ilə bağlı rəy, nəticələr və tövsiyələrin izlənməsi ilə bağlı qərar verir (ISSAI 4000, 232).

6.5.1. Auditor auditor hesabatında əks etdirilmiş təklif və tövsiyələrin icrası vəziyyətini izləyir. Auditor Qanunun 27.7-ci maddəsinə və Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Kollegiyasının 17 yanvar 2023-cü il, 2-3/3-2-8/2023 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş "Auditor təklif və tövsiyələrinin hazırlanmasına dair Qaydalar"ın 4.4-cü bəndinə və Hesablama Palatası kollegiyasının 29 dekabr 2022-ci il tarixli AHO/4-3.2-2022- 152 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş "Hesablama Palatası tərəfindən həyata keçirilən kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirlərinin nəticələri üzrə qəbul edilmiş kollegiya qərarlarının icrasına nəzarət edilməsi Qaydaları"na uyğun olaraq izləməni həyata keçirir.

VII. Əlavələr

“Uyğunluq auditinə dair Təlimat”a 1 nömrəli Əlavə

Anlayışlar

1. Audit predmeti- auditin əhatə dairəsini müəyyən edir, audit meyarları ilə müqayisə edilir, fəaliyyət, əməliyyat və ya digər informasiyadan formalaşdırılır. Auditor müvafiq təhlillərlə əhəmiyyətli risk sahələrini müəyyən edərək audit predmetini müəyyən edir. Təsdiqləmə tapşırığında audit predmetinə dair məlumat müəyyən olunur.

2. Audit predmetinə dair məlumat- audit predmetinin meyarla müqayisəsindən əldə edilmiş nəticədir. Məsələn, “layihə-smeta sənədlərinin hüquqi aktlara uyğunluğu” audit predmeti, “layihə-smeta sənədləri”nin özü isə audit predmetinə dair məlumat hesab edilir. Belə ki, məsul tərəf tərəfindən hesabatların müvafiq hüquqi aktlara uyğun tərtib edildiyi iddia edilir.

3. Audit prosedurları- audit sübut və məlumatlarının toplanması üsul, proses və metodlarıdır. Audit prosedurlarının iki növü var: nəzarət testləri və substantiv prosedurlar.

Nəzarət testləri və substantiv prosedurlar audit sübutu toplama üsulları vasitəsilə həyata keçirilir. Nəzarət testləri müəyyən olunmuş risklərlə bağlı audit obyektinin nəzarət mexanizmlərinin davamlı və effektiv işləməsinə dair audit sübutlarının toplanması olduğu halda, substantiv prosedurlar audit obyektinin müəyyən olunmuş risklərlə bağlı əməliyyatları və fəaliyyətinin nəticələrinin audit meyarlarına uyğunluğuna dair audit sübutlarının toplanmasıdır.

4. Baş məcmu- haqqında ümumi qənaətə (nəticəyə) gəlinməsi nəzərdə tutulan vahidlər toplusudur.

5. Əlçatanlıq- Meyarlar aparılmış auditin mahiyyətini və auditor hesabatının əsaslandırılmasını anlamaları üçün nəzərdə tutulan istifadəçilərə əlçatan olur.

6. Əminlik- Nəzərdə tutulan istifadəçilər Hesablama Palatası tərəfindən məsul tərəfin fəaliyyəti barədə müstəqil dəyərləndirilmiş məlumatlara müraciət edir. Hesablama Palatası nəzərdə tutulan istifadəçilərə əminlik vermək üçün audit keçirir. Bu səbəbdən Hesablama Palatasının keçirdiyi auditlər əminlik tapşırığıdır.

Uyğunluq auditində auditor hesabatı nəzərdə tutulan istifadəçilərə kafi və ya məhdud əminlik verir.

7. Hüquqi akt- normativ hüquqi akt, normativ xarakterli akt və ya qeyri-normativ hüquqi akt.

8. Peşəkar mühakimə- audit prosesində audit, mühasibat uçotu və etik standartlar çərçivəsində audit tapşırığına uyğun olaraq yerinə yetirilən fəaliyyətlərlə bağlı əsaslandırılmış qərarlar qəbul edərkən müvafiq təlim, bilik, bacarıq və təcrübənin tətbiq olunmasıdır.

Auditor və audit qrupu planlaşdırılma (risklərin qiymətləndirilməsi, əminlik

səviyyəsinin, əhəmiyyətliyin, audit predmetinin, auditin əhatə dairəsinin, audit predmeti və

meyarlarının müəyyən olunması və s.), auditin icrası (audit prosedurlarının həyata keçirilməsi, audit sübutlarının dəyərləndirilməsi, audit nəticələrinin və auditor rəyinin formalaşdırılması və s.) hesabatvermə və izləmə proseslərində peşəkar mühakimə tətbiq edir.

9. Peşəkar inamsızlıq- şübhəli düşüncə tərzini, səhv və ya dələduzluq nəticəsində yaranan mümkün uyğunsuzluğa işarə edən amillərə çevik və ayıq olmağı, audit sübutlarının tənqidi dəyərləndirilməsini ehtiva edən yanaşmadır. Auditor və audit qrupu peşəkar inamsızlıq tətbiq edərək şəxsi, qərəzli mövqe və fikirləri uzaqlaşdırır.

10. Uyğunluq auditində üç tərəf: Hesablama Palatası, məsul tərəf və nəzərdə tutulan istifadəçi(lər).

Hesablama Palatası- məqsədi audit predmetinin meyarlara uyğunluğunun ölçülməsi və ya dəyərləndirilməsi ilə bağlı məsul tərəfdən başqa digər nəzərdə tutulan istifadəçilərin inamının artırılması məqsədilə nəticəyə gəlmək üçün müvafiq və yetərli audit sübutları əldə etməkdir.

Məsul tərəf- dövlət vəsaitlərinin, əmlakının idarə edilməsinin, idarəçiliyin və vətəndaş hüquq və azadlıqlarının həyata keçirilməsindən məsul olan kənar dövlət maliyyə nəzarət obyektləridir. Nəzarət obyektləri audit tapşırığından asılı olaraq audit predmeti, audit predmetinə dair məlumatla görə cavabdehlik daşıyırlar.

Nəzərdə tutulan istifadəçi(lər)- auditor hesabatına dair məlumatın təqdim edildiyi Milli Məclis.

11. Vahid- audit sübut və ya məlumatlarının əldə ediləcəyi baş məcmunun elementləridir.

KƏNAR DÖVLƏT MALİYYƏ NƏZARƏTİ TƏDBİRİNİN PLANLAŞDIRILMASI

1. Kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbirinin *Audit*in planlaşdırılmasının əsası: _____

2. Kənar dövlət maliyyə nəzarətinin *Audit* obyektı haqqında məlumat: _____

3. Audit strategiyası:

3.1. Auditin məqsəd və hədəfi: _____

3.2. Audit predmeti: _____

3.3. Audit meyarları: _____

3.4. Auditin əhatə dairəsi (miqyası): _____

3.5. Tapşırıq növü (təsdiqləmə və ya birbaşa hesabatvermə tapşırığı): _____

3.6. Təmin ediləcək əminlik səviyyəsi: _____

3.7. Audit qrupunun tərkibi: _____

3.8. Keyfiyyət nəzarət mexanizmləri: _____

3.9. Audit olunan obyektlə kommunikasiyanın təşkili: _____

3.10. Hesabatverməyə dair tələblər: _____

4. Audit planı:

4.1. Audit obyektinin və daxili nəzarətinin öyrənilməsi _____

4.2. Risklərin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi _____

Təlimatda olan Cədvəl 5: Risk registri bu hissəyə əlavə edilir.

4.3. Əhəmiyyətliyin müəyyən olunması _____

4.4. Audit prosedurlarının müəyyən olunması _____

(Təlimatda olan Cədvəl 6: Auditin planlaşdırılması matrisi bu hissəyə əlavə edilir.)

5. Əlavə 1: Ümumi risk qiymətləndirilməsi _____

(Təlimatda olan Cədvəl 3: Ümumi risk qiymətləndirilməsi bu hissəyə əlavə edilir.)

**Auditor və kənar dövlət maliyyə nəzarəti obyektinin
məsuliyyətinə dair nümunə**

Auditor/Hesablama Palatasının məsuliyyəti

Auditor/Hesablama Palatası aparılan uyğunluq auditində əldə olunmuş sübutlar əsasında kənar dövlət maliyyə nəzarətinin obyektinin fəaliyyətinin hüquqi aktların tələblərinə uyğunluğunun müəyyənləşdirilməsi, dövlət vəsaitinin və digər dövlət əmlakının qanunauyğun istifadə və idarəedilməsi, daxili nəzarət və əlaqəli informasiya sistemlərinin qiymətləndirilməsinin əhəmiyyətli uyğunsuzluqlardan kənar olduğuna dair kafi əminlik əldə etməyə və rəyin formalaşdırıldığı auditor hesabatının hazırlanmasına məsuldur.

Kafi əminlik yüksək səviyyədə əminlik olsa da, ISSAI-a uyğun aparılmış auditin mövcud olan əhəmiyyətli uyğunsuzluqları aşkar edəcəyinə tam təminat vermir.

Auditin tərkib hissəsi kimi və ISSAI-ə uyğun olaraq bütün audit prosedurlarında peşəkar mühakiməni tətbiq edib, peşəkar inamsızlıq yanaşmasını saxlayır.

Kənar dövlət maliyyə nəzarəti obyektinin məsuliyyəti

Kənar dövlət maliyyə nəzarətinin obyektinin qanunvericiliyə uyğun, obyektin fəaliyyət və əməliyyatlarını düzgün, dürüst, tam və etibarlı əks etdirən sənədlərin hazırlanması və təqdim edilməsinə, sənədlərin və verilmiş rəsmi məlumatların səhv və ya fırıldaqlıq nəticəsində əhəmiyyətli nöqsanlardan kənar olması üçün daxili nəzarət sisteminin qurulmasına məsuldur.

Audit olunan obyekt kənar dövlət maliyyə nəzarəti tədbiri üçün zəruri olan, o cümlədən kommersiya, vergi və bank sirri təşkil edən sənəd və məlumatların, fərdi məlumatların vaxtında, tələb olunan forma və müddətdə tam təqdim edilməsinə, o cümlədən kənar dövlət maliyyə nəzarəti orqanının səlahiyyətli nümayəndələrinin müvafiq auditə aparmasına şərait yaratmasına görə məsuliyyət daşıyır.