

250 saylı (DÜZƏLİŞ EDİLMİŞ)
BEYNƏLXALQ AUDİT STANDARTI
MALİYYƏ HESABATLARININ AUDİTİ ZAMANI
QANUN VƏ QAYDALARIN NƏZƏRƏ ALINMASI

(15 dekabr 2017-ci il tarixindən tez olmayaraq başlanan dövrlər
üzrə maliyyə hesabatlarının auditi üçün etibarlıdır)

MÜNDƏRİCAT

	Paraqraf
Giriş	
Bu BAS-ın əhatə dairəsi.....	1
Qanun və qaydaların qüvvəsi.....	2
Qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməsinə görə məsuliyyət.....	3–9
Qüvvəyə minmə tarixi.....	10
Məqsədlər	11
Anlayış	12
Tələblər	
Qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməsinin auditor tərəfindən nəzərə alınması.....	13–18
Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətsizmə zamanı audit prosedurları.....	19–22
Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya şübhə edilən riayətsizmə barədə məlumatvermə və məruzə etmə.....	23–29
Sənədləşdirilmə	30
Praktik tətbiq və digər izahedici materiallar	
Qanun və qaydaların tələblərinin yerinə yetirilməsinə görə məsuliyyət.....	A1–A8
Anlayış.....	A9–A10
Qanun və qaydaların tələblərinin yerinə yetirilməsinin auditor tərəfindən nəzərə alınması.....	A11–A16
Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətsizmə zamanı audit prosedurları.....	A17–A25
Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya şübhə edilən riayətsizmə barədə məlumatvermə və məruzə etmə.....	A26–A34

250 saylı (düzəliş edilmiş) *“Maliyyə hesabatlarının auditi zamanı qanun və qaydaların nəzərə alınması”* beynəlxalq audit standartı (BAS) 200 saylı *“Müstəqil auditorun ümumi məqsədləri və auditin beynəlxalq audit standartlarına uyğun aparılması”* BAS ilə birlikdə oxunmalıdır.

Giriş

Bu BAS-ın əhatə dairəsi

1. Bu beynəlxalq audit standartı (BAS) maliyyə hesabatlarının auditi zamanı qanun və qaydaların nəzərə alınması ilə bağlı auditorun məsuliyyətindən bəhs edir. Bu BAS auditorun konkret qanun və qaydalara riayət edilməsini ayrı-ayrılıqda yoxlamaq və hesabat vermək üçün cəlb olunduğu digər təsdiqləmə tapşırıqlarına şamil edilmir.

Qanun və qaydaların qüvvəsi

2. Qanun və qaydaların maliyyə hesabatlarına təsiri əhəmiyyətli dərəcədə fərqlidir. Müəssisənin fəaliyyətini tənzimləyən qanun və qaydalar onun normativ hüquqi mühitini təşkil edir. Bəzi qanun və qaydaların müddəaları müəssisənin maliyyə hesabatlarına bilavasitə təsir göstərir, belə ki, onlar maliyyə hesabatlarında əks etdirilmiş məbləğləri və məlumatların açıqlanmasını müəyyən edir. Digər qanun və qaydalara rəhbərlik tərəfindən əməl edilməli və ya müəssisənin kommersiya fəaliyyətini aparmaq hüququ verən müddəaları müəyyən edir, lakin müəssisənin maliyyə hesabatlarına bilavasitə təsir göstərmir. Bəzi müəssisələr sətir qaydalarla tənzimlənən sahələrdə (məsələn, banklar və kimya şirkətləri) fəaliyyət göstərir. Digərləri yalnız bütövlükdə biznesin əməliyyat aspektlərini (məsələn, əməyin təhlükəsizliyi və sağlamlığın mühafizəsi, habelə işə düzəlməkdə bərabər imkanlar məsələləri) tənzimləyən çoxsaylı qanun və qaydalara riayət etməlidir. Qanun və qaydalara riayət edilməməsi maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilən cərimələr, məhkəmə çəkişmələri və ya müəssisə üçün digər problemlərlə nəticələnə bilər.

Qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməsi üzrə məsuliyyət (İst: Paraq. A1–A8)

3. Müəssisənin fəaliyyətinin qanun və qaydaların müddəalarına uyğun aparılmasının, o cümlədən müəssisənin maliyyə hesabatlarında əks etdirilmiş məbləğləri və məlumatların açıqlanmasını müəyyən edən qanun və qaydaların müddəalarına riayət olunmasının təmin edilməsi idarəetməyə məsul şəxslər tərəfindən nəzarət edilməklə rəhbərliyin məsuliyyətinə daxildir.

Auditorun məsuliyyəti

4. Bu BAS-ın məqsədi qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməməsi nəticəsində maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərə yol verilməsinin aşkar edilməsində auditora yardım etməkdir. Bununla belə, auditor qanun və qaydalara riayət edilməməsinin qarşısını almağa görə məsuliyyət daşımır və qanun və qaydalara riayət edilməməsi ilə bağlı bütün halları aşkar etməsi ehtimal edilə bilməz.
5. Auditor bütövlükdə maliyyə hesabatlarının fərqlilik və ya səhv nəticəsində yol verilmiş əhəmiyyətli təhriflərdən azad olmasına dair əgəlabatan əminlik əldə etməlidir.¹ Maliyyə hesabatlarının auditinin aparılması zamanı auditor müvafiq hüquqi-normativ bazanı nəzərə alır. Auditə xas olan məhdudiyətlər sayəsində audit hətta düzgün planlaşdırıldıqda və BAS-lara uyğun aparıldıqda da maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin aşkar edilə bilməməsi ilə bağlı qaçılmaz risk mövcuddur.² Qanun və qaydalar nöqtəyi-nəzərindən, auditorun əhəmiyyətli təhrifləri aşkar etmək bacarığına xas olan məhdudiyətlərin gözlənilən təsiri aşağıdakı səbəblərlə daha çox bağlı olur:
 - Əsasən müəssisənin fəaliyyətinin əməliyyat aspektləri ilə bağlı olan bir çox qanun və qaydalar mövcuddur ki, bir qayda olaraq, maliyyə hesabatlarına təsir etmirlər və müəssisənin maliyyə hesabatları ilə bağlı informasiya sistemləri tərəfindən qeydə alınmırlar.
 - Qanun və qaydaların tələblərinə riayət etməmə, məsələn, gizli sövdələşmə, saxtakarlıq, uçot sənədlərində tranzaksiyaların qəsdən qeydə alınmaması, nəzarət vasitələrinə rəhbərlik tərəfindən məhəl qoyulmaması və ya auditora qəsdən yanlış məlumatların təqdim olunması kimi hərəkətlərin gizlədilməsini ehtiva edə bilər.
 - Hər hansı bir hərəkətin qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməməsi faktının olub-olmaması son nəticədə məhkəmənin və ya digər müvafiq məhkəmə orqanının qərarı ilə müəyyən edilir.

¹ 200 sayılı "Müstəqil auditorun ümumi məqsədləri və auditin beynəlxalq audit standartlarına uyğun aparılması" BAS, 5-ci paraqraf

² 200 sayılı BAS, A53-A54 paraqrafları

Bir qayda olaraq, qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməməsinin maliyyə hesabatlarında əks etdirilmiş hadisə və əməliyyatlarla əlaqəsi nə qədər az olarsa, auditorun bu riayətməmə faktını müəyyən etməsi və ya aşkara çıxarması ehtimalı daha az olacaqdır.

6. Bu BAS qanun və qaydalara riayət edilməsi ilə bağlı auditorun məsuliyyətini həmin qanun və qaydaların növündən asılı olaraq, iki kateqoriyaya ayırır: (İst: Paraq. A6, A12-A13)
 - (a) Maliyyə hesabatlarında əks etdirilmiş əhəmiyyətli məbləğlərin müəyyən edilməsinə və məlumatların açıqlanmasına bilavasitə təsir göstərən qəbul olunmuş qanun və qaydaların müddəaları, məsələn, vergi və pensiya qanunvericiliyi (bax: 14-cü paraqraf); (İst: Paraq. A12) habelə
 - (b) Maliyyə hesabatlarındakı məbləğlərin müəyyən edilməsinə və məlumatların açıqlanmasına bilavasitə təsir göstərməyən, lakin riayət edilməsi müəssisənin fəaliyyətinin əməliyyat aspektləri, müəssisənin fəaliyyətini davam etdirmək qabiliyyəti və ya əhəmiyyətli sanksiyalardan yayınmaq imkanları (məs., fəaliyyət üçün icazə şərtlərinə riayətmə, müəyyən edilmiş ödəmə qabiliyyətinə dair tələblərə riayətmə və ya ətraf mühitin qorunması üzrə normativ aktlara riayətmə) üçün prinsipial cəhətdən vacib olan digər qanun və qaydalar; bu səbəbdən belə qanun və qaydalara riayətməmə maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilər (bax: 15-ci paraqraf). (İst: Paraq. A13).
7. Bu BAS-da qanun və qaydaların yuxarıda sadalanan kateqoriyalarının hər biri üzrə fərqli tələblər qeyd edilir. 6(a) paraqrafında istinad edilən kateqoriya ilə əlaqədar auditorun məsuliyyəti həmin qanun və qaydaların müddəalarına riayət edilməsi ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməkdir. 6(b) paraqrafında istinad edilən kateqoriya ilə əlaqədar auditorun məsuliyyəti maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilən qanun və qaydalara riayət edilməməsi faktını aşkar etməyə kömək edən göstərilən audit prosedurlarının yerinə yetirilməsi ilə məhdudlaşır.
8. Bu BAS-a uyğun olaraq, auditor maliyyə hesabatlarına dair rəyin formalaşdırılması məqsədilə tətbiq olunan digər audit prosedurlarının gedişində riayətməmə hallarının aşkar edilə biləcəyinə hazır olmalıdır. 200 sayılı BAS-da³ tələb olunduğu kimi, auditin gedişində peşəkar inamsızlığın tətbiqi xüsusən müəssisənin fəaliyyətinə təsir edən qanun və qaydaların həcmi nəzərə alınmaqla mühüm əhəmiyyət kəsb edir.
9. Müəssisənin qanun və qaydalara riayət etməməsi ilə bağlı auditorun qanun, qayda və ya müvafiq etik normalar üzrə bu BAS-da olanlardan fərqli və bu BAS-da əhatə edilməyən aşağıdakı kimi əlavə məsuliyyətləri ola bilər: (İst: Paraq. A8)
 - (a) Qanun və qaydaların tələblərinə, o cümlədən rəhbərliyə və idarəetməyə məsul şəxslərə xüsusi məlumatvermə ilə bağlı tələblərə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarına cavab tədbirlərinin həyata keçirilməsi, tələblərin yerinə yetirilməməsinə onların cavab tədbirlərinin müvafiqliyinin qiymətləndirilməsi və əlavə tədbirin zəruriliyinin müəyyən edilməsi;
 - (b) Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə halları barədə digər auditorlara məlumatvermə (məs., qrup maliyyə hesabatlarının auditində); habelə
 - (c) Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə ilə bağlı tələblərin sənədləşdirilməsi.

Əlavə tələblərə riayətmə bu və digər BAS-lara uyğun olaraq auditorun işinə aid olan əlavə məlumat verə bilər (məs., rəhbərliyin və ya müvafiq hallarda idarəetməyə məsul şəxslərin dürüstlüyü ilə bağlı).

Qüvvəyə minmə tarixi

10. Bu BAS 15 dekabr 2017-ci il tarixindən tez başlamayan dövrlər üzrə maliyyə hesabatlarının auditi üçün etibarlıdır.

Məqsədlər

11. Auditorun məqsədləri aşağıdakılardır:
 - (a) Maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli məbləğlərin müəyyən edilməsinə və məlumatların

³ 200 sayılı BAS, 15-ci paraqraf.

açıqlanmasına bilavasitə təsir göstərməsi ümumi qəbul olunmuş qanun və qaydaların müddəalarına riayətmə ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutları əldə etmək

- (b) Maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilən digər qanun və qaydaların tələblərinə riayətməmə hallarını aşkar etməyə kömək edən qeyd edilən audit prosedurlarını yerinə yetirmək; habelə
- (c) Audit zamanı qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarına müvafiq cavab tədbirləri görmək.

Anlayış

12. Bu BAS-ın məqsədləri üçün aşağıdakı termin bu mənanı bildirir:

Riayətməmə (Non-compliance) – Yoxlanılan müəssisənin, yaxud idarəetməyə məsul şəxslərin, rəhbərliyin və ya müəssisədə işləyən şəxslərin qüvvədə olan qanun və ya qaydalara zidd qərəzli və ya qərəzsiz hərəkətləri və ya hərəkətsizliyi. Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti ilə əlaqəsi olmayan Şəxsi zəmində yanlış hərəkətlər riayətməmə kateqoriyasına daxil deyildir. (İst: Paraq. A9-A10)

Tələblər

Qanun və qaydaların tələblərinə riayət edilməsinin auditor tərəfindən nəzərə alınması

- 13. 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-a⁴ müvafiq olaraq, müəssisə və onun mühitinin öyrənilməsi gedişində auditor aşağıdakılara dair ümumi təsəvvür əldə etməlidir:
 - (a) Müəssisənin, onun fəaliyyət göstərdiyi sahə və ya sektoruna aid hüquqi-normativ baza; habelə
 - (b) Müəssisə bu hüquqi-normativ bazanın tələblərinə necə **riayətməsi**. (İst: Paraq. A11).
- 14. Auditor, maliyyə hesabatlarında əks olunmuş əhəmiyyətli məbləğlərin müəyyən edilməsinə və məlumatların açıqlanmasına bilavasitə təsir göstərən qanun və qaydaların müddəalarına riayət etmə ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməlidir. (İst: Paraq. A12)
- 15. Auditor, maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilən digər qanun və qaydaların tələblərinə riayətməmə hallarını aşkar etmək üçün aşağıdakı audit prosedurlarını yerinə yetirməlidir: (İst: Paraq. A13-A14)
 - (a) Rəhbərlik və müvafiq hallarda, idarəetməyə məsul şəxslərə müəssisənin bu cür qanun və qaydalara riayət edib-etməməsi barədə sualların verilməsi;
 - (b) Müvafiq lisenziya verən və ya tənzimləyici orqanlarla yazışmaların (əgər varsa) yoxlanılması.
- 16. Audit zamanı auditor tətbiq olunmuş digər audit prosedurlarının qanunlara və qaydalara riayətməmə və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarını auditorun nəzərinə çatdırma bilməsinə hazır olmalıdır. (İst: Paraq. A15)
- 17. Auditor rəhbərlikdən və müvafiq hallarda, idarəetməyə məsul şəxslərdən maliyyə hesabatlarını hazırlayarkən **qüvvəsi** nəzərə alınmalı olan qanun və qaydalara məlum olan riayətməmə və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarının auditora açıqlanması ilə bağlı yazılı təqdimatlar təqdim etmələrini tələb etməlidir. (İst: Paraq. A16)
- 18. Aşkar edilmiş və ya ehtimal edilən riayətməmə halları olmadıqda, auditorun müəssisənin 13-17-ci paragraflarda müəyyən edilənlər istisna olmaqla, qanun və qaydalara riayət etməsi ilə bağlı audit prosedurlarını yerinə yetirmək tələb olunmur.

Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə zamanı audit prosedurları

- 19. Əgər auditor qanun və ya qaydalara riayətməmə və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarına dair məlumatdan xəbər tutarsa, aşağıdakıları əldə etməlidir: (İst: Paraq. A17-A18)
 - (a) Hərəkətin xüsusiyyəti və baş verdiyi şəraitlərə dair təsəvvür; habelə

⁴ 315 sayılı (düzəliş edilmiş) "Müəssisə və onun mühitinin öyrənilməsi əsasında əhəmiyyətli təhriflər riskinin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi" BAS, 11-ci paragraf

(b) Bu hərəkətin maliyyə hesabatlarına mümkün təsirini dəyərləndirmək üçün əlavə məlumat.
(İst: Paraq. A19)

20. Əgər auditor riayətməmə halının ola bilməsi ilə bağlı şübhə edərsə, qanun və ya qaydalarla qadağan olunmadığı halda bu məsələni müvafiq səviyyəli rəhbərliklə və müvafiq hallarda, idarətməyə məsul şəxslərlə müzakirə etməlidir. Əgər rəhbərlik və ya müvafiq hallarda, idarətməyə məsul şəxslər müəssisənin qanun və qaydalara riayət etməsini əsaslandırın yetərli məlumat təqdim etməzsə və auditorun fikrincə, ehtimal edilən riayətməmə halının maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilərsə, auditor hüquqi məsləhət almaq üçün müraciət etmək zərurətini nəzərdən keçirməlidir. (İst: Paraq. A20-A22)
21. Əgər ehtimal edilən riayətməmə halına dair yetərli məlumat əldə edilə bilməzsə, auditor müvafiq audit sübutlarının çatışmamasının auditor rəyinə təsirini müəyyən etməlidir.
22. Auditor aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmənin auditin digər aspektləri ilə əlaqədar nəticələrini, o cümlədən auditorun risklərin qiymətləndirməsini və yazılı təqdimatların etibarlılığını müəyyən etməli və müvafiq tədbir görməlidir. (İst: Paraq. A23-A25)

Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə məlumatvermə və məruzə etmə

Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə idarətməyə məsul şəxslərə məlumatvermə

23. İdarətməyə məsul şəxslərin hamısı müəssisənin rəhbərliyinə cəlb olunduğu və buna görə də auditorun aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə ilə bağlı məsələlərə dair verdiyi məlumatdan artıq xəbərdar olması halları⁵ istisna olmaqla, qanun və ya qaydalarla qadağan olunmadığı halda auditor, açıq-aşkar əhəmiyyətsiz məsələlərdən başqa audit zamanı qarşısına çıxmış qanun və qaydalara riayətməmə ilə bağlı idarətməyə məsul şəxslərə məlumat verməlidir.
24. Əgər auditorun fikrincə, 23-cü paragrafda əks etdirilmiş riayət etməmənin qəsdən törədilməsi və əhəmiyyətli hal olması hesab edilərsə, auditor bu məsələ barədə idarətməyə məsul şəxslərə ən qısa vaxtda məlumat verməlidir.
25. Əgər auditor rəhbərliyin və ya idarətməyə məsul şəxslərin riayətməmə ilə əlaqəli olmasına şübhə edərsə, bu məsələni o, müəssisənin daha yüksək nüfuz sahiblərinə (əgər mövcud olarsa), məsələn, audit komitəsi və ya müşahidə şurasına xəbər verməlidir. Daha yüksək nüfuz sahibləri olmazsa, yaxud auditor verdiyi xəbər əsasında heç bir tədbir görülməyəcəyini düşünərsə və ya kimə məlumat verilməsinə əmin olmazsa, auditor hüquqi məsləhət almaq üçün müraciət etmək zərurətini nəzərdən keçirməlidir.

Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayət etməmənin auditor hesabatına gözlənilən təsiri (İst: Paraq. A26-A27)

26. Əgər auditor aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayət etməmənin maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsirə malik olması və maliyyə hesabatlarında müvafiq qaydada əks olunmaması barədə qənaətə gələrsə, 705 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-a müvafiq olaraq, maliyyə hesabatlarına dair şərti müsbət və ya mənfi rəy bildirməlidir.⁶
27. Əgər rəhbərlik və ya idarətməyə məsul şəxslər auditorun maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətli ola bilən riayətməmə halının baş vermiş olmasını və ya başvermə ehtimalını müəyyən etmək üçün yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməsinə mane olarsa, auditor 705 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-a⁷ müvafiq olaraq, auditin əhatə dairəsinə qoyulan məhdudiyətə əsaslanaraq, maliyyə hesabatlarına dair şərti müsbət rəy ifadə etməli və ya rəy verməkdən imtina etməlidir.
28. Əgər auditor riayətməmə halının baş vermiş olmasını rəhbərlik və ya idarətməyə məsul şəxslər tərəfindən deyil, şəraitlərin yaratdığı məhdudiyət üzündən müəyyən edə bilməzsə, auditor 705 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-a müvafiq olaraq, bunun auditor rəyinə təsirini müəyyən etməlidir.

Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə

⁵ 260 sayılı (düzəliş edilmiş) "İdarətməyə məsul şəxslərlə əlaqə" BAS, 13-cü paragraf

⁶ 705 sayılı (düzəliş edilmiş) "Müstəqil auditorun hesabatında fərqli rəylər" BAS, 7-8-ci paragraflar

⁷ 705 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 7-ci və 9-cu paragraflar

barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzəetmə

29. Əgər auditor qanun və qaydalara riayət etməmə halını aşkar etmişdirsə və ya bundan şübhələnərsə, o, aşağıdakıları müəyyən etməlidir: (İst: Paraq. A28-A34)
- qanun, qayda və ya müvafiq etik normalar üzrə auditordan müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana hesabat vermək tələb olunurmu.
 - qanun, qayda və ya müvafiq etik normalar yaranmış vəziyyətdə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzəetmə üzrə məsuliyyətləri müəyyən edirmi.

Sənədləşdirilmə

30. Auditor audit sənədlərinə⁸ qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayət etməmə faktını və aşağıdakıları daxil etməlidir: (İst: Paraq. A35-A36)
- Yerinə yetirilmiş audit prosedurlarını, yürüdülmüş əhəmiyyətli peşəkar mühakimələri və onlara dair əldə edilmiş qənaətləri; habelə
 - Riayət etməmə ilə bağlı əhəmiyyətli məsələlərin, o cümlədən rəhbərliyin və müvafiq hallarda, idarəetməyə məsul şəxslərin həmin məsələyə necə cavab verdiyini rəhbərliklə, idarəetməyə məsul şəxslərlə və digərləri ilə müzakirələri.

Praktik tətbiq və digər izahedici materiallar

Qanun və qaydalara riayət etmə üzrə məsuliyyət (İst: Paraq. 3-9)

- A1. Müəssisənin fəaliyyətinin qanun və qaydalara uyğun aparılmasını təmin etmək idarəetməyə məsul şəxslərin nəzarəti altında rəhbərliyin vəzifələrinə daxildir. Qanun və qaydalar müəssisənin maliyyə hesabatlarına müxtəlif yollarla təsir edə bilər: məsələn, onlar maliyyə hesabatlarında xüsusi məlumatların hökmən açıqlanmasına daha çox bilavasitə təsir göstərə və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrini müəyyən edə bilər. **Onlar, həmçinin, bəziləri** müəssisənin maliyyə hesabatlarında tanınacaq bəzi qanuni hüquq və öhdəliklərini müəyyən edə bilər. Bundan əlavə, qanun və qaydalar onlara riayət etməmə hallarında sanksiyaları da təyin edə bilər.
- A2. Aşağıda qanun və qaydalara riayət etməmənin qarşısının alınması və aşkar olunması üçün müəssisədə tətbiq edilə biləcək qayda və prosedurlara dair nümunələr verilir:
- Hüquqi tələblərin monitorinqi və əməliyyat prosedurlarının bu tələblərə uyğunluğunun təmin edilməsi.
 - Müvafiq daxili nəzarət sistemlərinin yaradılması və tətbiq edilməsi.
 - Davranış məəcəlləsinin işlənilib hazırlanması, təbliği və ona riayət edilməsi.
 - Əməkdaşların düzgün təlimatlandırılması və davranış məəcəlləsinin onlar tərəfindən başa düşülməsinin təmin edilməsi.
 - Davranış məəcəlləsinə riayət etmənin monitorinqi və bu məəcəlləyə riayət etməyən əməkdaşlara qarşı intizam tədbirlərinin tətbiqi.
 - Hüquqi tələblərin monitorinqinə yardım üçün hüquq məsləhətçilərinin dəvət edilməsi.
 - Müəssisənin həmin sahədə özünün fəaliyyəti çərçivəsində riayət etməli olduğu mühüm qanun və qaydaların reyestrinin və şikayətlərin qeydiyyatının aparılması.

İri müəssisələrdə bu qayda və prosedurlar aşağıdakı xidmətlərə müvafiq öhdəliklərin həvalə edilməsi yolu ilə tamamlana bilər:

- Daxili audit xidməti.

⁸ 230 sayılı "Auditin sənədləşdirilməsi" BAS, 8-11-ci və A6 paragraflar.

- Audit komitəsi.
- Qanunvericiliyə riayət edilməsinə nəzarət xidməti.

Auditorun məsuliyyəti

- A3. Müəssisənin qanun və qaydalara riayətməməsi maliyyə hesabatlarının əhəmiyyətli təhrifi ilə nəticələnə bilər. Riayətməmə faktının aşkar olunması, onun əhəmiyyətliliyindən asılı olmayaraq, auditin digər aspektlərinə, o cümlədən, məsələn, rəhbərlik, idarəetməyə məsul şəxslər və ya əməkdaşların dürüstlüyünün auditor tərəfindən nəzərə alınmasına təsir edə bilər.
- A4. Hər hansı bir hərəkətin qanun və qaydalara riayət edilməməsi faktının olması məhkəmə və ya digər müvafiq məhkəmə orqanının qərarı ilə müəyyən edilir və bu, bir qayda olaraq, auditorun peşə səlahiyyətlərindən kənara çıxır. Buna baxmayaraq, auditorun hazırlığı, təcrübəsi və müəssisəni, onun fəaliyyət göstərdiyi sahəni və sektoru tanıması, özünə məlum olan bəzi hərəkətlərin qanun və qaydalara riayət edilməməsi ola bildiyini etiraf etməyə əsas verir.
- A5. Qanunvericiliyin müəyyən tələblərinə müvafiq olaraq, auditordan maliyyə hesabatlarının auditi çərçivəsində qanun və qaydaların müəyyən müddəalarına müəssisənin riayət etməsi barədə rəy vermək tələb oluna bilər. Bu halda 700 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-ın⁹ və ya 800 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS¹⁰ auditor hesabatında bu məsələlərin əks etdirilməsi qaydasını tənzimləyən müddəaları rəhbər tutulmalıdır. Bundan başqa, hesabatvermə barədə qanunla müəyyən edilmiş xüsusi tələblər mövcud olduqda, audit planına bu qanun və qaydaların müddəalarına riayətmə ilə bağlı müvafiq testlərin daxil edilməsi zəruri ola bilər.

Qanun və qaydaların kateqoriyaları (İst: Paraq. 6)

- A6. Müəssisənin xüsusiyyəti və şərtləri müvafiq qanun və qaydaların 6(a) və ya 6(b) paragraflarında təsvir edilən kateqoriyalara aid olub-olmadığına təsir edə bilər. 6-cı paragrafda təsvir edilən kateqoriyalara daxil edilə bilən qanun və qaydaların nümunələrinə aşağıdakılara aid olanlar daxil ola bilər:
- Fırılacaqılıq, korrupsiya və rüşvətxorluq.
 - Çirkli pulların yuyulması, terrorizmin maliyyələşdirilməsi və pul vəsaitlərinin cinayət yolu ilə əldə edilməsi.
 - Qiymətli kağızlar bazarı və alqı-satqısı.
 - Bankçılıq və digər maliyyə məhsulları və xidmətləri.
 - Məlumatların mühafizəsi.
 - Vergi və pensiya üzrə öhdəliklər və ödənişlər.
 - Ətraf mühitin mühafizəsi.
 - İctimai səhiyyə və təhlükəsizlik.

Dövlət sektorunun müəssisələrinə xas olan xüsusiyyətlər

- A7. Dövlət sektorunda auditorun qanun və qaydaların tələblərinin nəzərə alınması ilə bağlı əlavə öhdəlikləri ola bilər ki, bunlar da maliyyə hesabatlarının auditi ilə əlaqəli ola və ya müəssisənin fəaliyyətinin digər aspektlərinə aid edilə bilər.

Qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar ilə müəyyən edilmiş əlavə məsuliyyətlər (İst: Paraq. 9)

- A8. Qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar ilə auditordan əlavə prosedurların yerinə yetirməsi və əlavə tədbirlərin görülməsi tələb edilə bilər. Məsələn, Mühəsiblərin Beynəlxalq Etika Standartları Komitəsinin nəşr etdiyi "*Peşəkar mühəsiblərin beynəlxalq etika məəcəlləsi (o cümlədən Beynəlxalq müstəqillik standartları)*" (IESBA Məcəlləsi) üzrə auditordan qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarına cavab vermək və əlavə tədbirin görülməsinin zəruriliyini müəyyən etmək üçün tədbir görməyi tələb olunur. Belə tədbirlərə qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə qrup daxilindəki digər

⁹ 700 sayılı (düzəliş edilmiş) "*Maliyyə hesabatları haqqında rəyin formalaşdırılması və hesabat verilməsi*" BAS, 43-cü paragraf

¹⁰ 800 sayılı (düzəliş edilmiş) "*Xüsusi mülahizələr - xüsusi təyinatlı çərçivələrə uyğun hazırlanmış maliyyə hesabatlarının auditi*" BAS, 11-ci paragraf

auditorlara, o cümlədən qrup tapşırığı üzrə tərəfdaşa, bölmə auditorlarına və ya qrup maliyyə hesabatlarının auditi istisna olmaqla digər məqsədlər üçün qrupun bölmələrində iş görən digər auditorlara məlumatvermə daxil ola bilər.¹¹

Anlayış (İst: Paraq. 12)

- A9. Qanun və qaydalara riayətməmə idarəetməyə məsul şəxslər, rəhbərlik və ya müəssisədə və ya müəssisənin rəhbərliyinin tabeliyində işləyən digər şəxslər tərəfindən, onların əvəzinə və ya onların adından həyata keçirilmiş əməliyyatları əhatə edir.
- A10. Riayətməmə həmçinin müəssisənin, məsələn, əsas rəhbər vəzifə tutan şəxsin özü müəssisənin tədarükçüsündən rüşvət aldığı, əvəzində isə həmin tədarükçünün müəssisəyə xidmət göstərməsi və ya müqavilələr verməsi üçün təyin edilməsini təmin etdiyi hallarda təsərrüfat fəaliyyəti ilə bağlı şəxsi yanlış hərəkəti də əhatə edir.

Qanun və qaydaların tələblərinə riayətmənin auditor tərəfindən nəzərə alınması

Normativ hüquqi bazanın öyrənilməsi (İst: Paraq. 13)

A11. Normativ hüquqi baza və müəssisənin həmin bazaya necə riayət etməsi haqqında ümumi təsəvvür əldə etmək üçün auditor, məsələn:

- Müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi sahə, normativ tələblər və digər kənar amillər haqqında auditorun mövcud təsəvvüründən istifadə edə bilər;
- Maliyyə hesabatlarında əks etdirilən məbləğlər və açıqlanan məlumatlara bilavasitə təsir göstərən qanun və qaydaları əlavə olaraq öyrənə bilər;
- Müəssisənin fəaliyyətinə əsaslı təsir etməsi gözlənilə bilən digər qanun və qaydalarla bağlı rəhbərliyə suallar verə bilər;
- Rəhbərliyə müəssisədə qanun və qaydalara riayət etməklə bağlı qoyulmuş qayda və prosedurlara dair suallar verə bilər; habelə
- Rəhbərliyə məhkəmə iddialarının müəyyən edilməsi, qiymətləndirilməsi və uçotu üzrə qəbul edilmiş qayda və prosedurlarla bağlı suallar verə bilər.

Maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli məbləğlərin müəyyən edilməsinə və məlumatların açıqlanmasına bilavasitə təsir göstərməsi ümumi qəbul olunmuş qanun və qaydalar
(İst: Paraq. 16, 14)

A12. Bəzi qanun və qaydalar ümumi qəbul olunmuş, müəssisəyə müəyyən bir sahədə və ya sektorda məlumdur və müəssisənin maliyyə hesabatları ilə əlaqəlidir (6(a) paraqrafında təsvir olunduğu kimi). Onlar aşağıdakılarla əlaqəli olanları ehtiva edə bilər, məsələn:

- Maliyyə hesabatlarının forma və məzmunu;
- Həmin sahəyə xas olan maliyyə hesabatlılığına aid problemlər;
- Dövlət müqavilələri üzrə tranzaksiyaların uçotu qaydası; yaxud
- Mənfəət vergisi üzrə xərclərin və ya pensiya xərclərinin hesablanması və ya tanınması.

Həmin qanun və qaydalardakı bəzi müddəaların maliyyə hesabatındakı müəyyən təsdiqləmələrə (məs., mənfəət vergisi üzrə tam həcmdə ehtiyatların yaradılması), digərlərinin isə bütövlükdə maliyyə hesabatlarına (məs., maliyyə hesabatlarının tam dəstini təşkil edən zəruri hesabatlar) birbaşa aidiyyəti ola bilər. 14-cü paraqrafdakı tələbin məqsədi auditorun maliyyə hesabatlarındakı məbləğlərin müəyyən edilməsi və məlumatların açıqlanmasının həmin qanun və qaydaların müddəaları ilə uyğunluğuna dair yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməsidir. Bu cür qanun və qaydaların digər müddəalarına və digər qanun və qaydalara riayətməmə müəssisə üçün sanksiyalar, məhkəmə çəkişmələri və ya digər problemlərlə nəticələnə bilər ki, bunlara görə çəkilən xərclərin maliyyə hesabatlarında ehtiyatının yaradılması tələb edilə bilər, lakin onların, 6(a) paraqrafında təsvir olunduğu kimi, maliyyə hesabatlarına bilavasitə təsir göstərməsi nəzərdə tutulmur.

Tələblərə riayətməmə faktlarını müəyyən etmək üçün prosedurlar: digər qanun və qaydalar

¹¹ Bax: məsələn, IESBA Məcəlləsinin R360.16-360.18 A1 paraqrafları

(İst: Paraq. 6 və 15)

- A13. Bəzi digər qanun və qaydalar müəssisənin fəaliyyətinə əhəmiyyətli təsir göstərdiyinə görə, auditor tərəfindən onlara xüsusi diqqət yetirilməsi tələb oluna bilər (6(b) paragrafında təsvir olunduğu kimi). Müəssisənin fəaliyyətinə əhəmiyyətli təsirə malik olan qanun və qaydalara riayətməmə müəssisənin fəaliyyətini dayandırmasına səbəb ola bilər və ya fəaliyyətin fasiləsizliyini sual altına ala bilər.¹² Məsələn, müəssisənin lisenziyasına və ya hər hansı fəaliyyəti yerinə yetirmək üçün digər rəsmi icazənin tələblərinə riayətməmə (məs., bank üçün kapitalın yetərliyi və ya investisiya normativlərinə riayətməmə) bu cür təsir göstərə bilər. Həmçinin, müəssisənin başlıca olaraq əməliyyat fəaliyyətinə aidiyyəti olan çoxlu qanun və qaydalar da mövcuddur ki, bunlar da səciyyəvi olaraq, maliyyə hesabatlarına təsir göstərmir və müəssisənin maliyyə hesabatlılığına aid informasiya sistemləri tərəfindən nəzərə alınmır.
- A14. Maliyyə hesabatlılığına digər qanun və qaydaların təsiri müəssisənin fəaliyyətindən asılı olaraq dəyişə bildiyinə görə, 15-ci paragrafda nəzərdə tutulan audit prosedurları maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilən qanun və qaydalara riayətməmə hallarının auditor tərəfindən aşkar edilməsinə yönəldilir.

Digər audit prosedurları vasitəsilə auditorun nəzərinə çatdırılan riayətməmə halları (İst: Paraq. 16)

- A15. Maliyyə hesabatlarına dair rəyi formalaşdırmaq üçün tətbiq olunan audit prosedurları qanun və qaydalara riayətməmə hallarını və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarını aşkar edə bilər. Məsələn, bu cür audit prosedurlarına aşağıdakılar daxil ola bilər:
- Protokollarla tanışlıq;
 - Müəssisənin rəhbərliyinə, ştatlı və ya kənar hüquq məsləhətçilərinə məhkəmə çəkişmələri, iddialar və qiymətləndirmələr ilə bağlı sualların verilməsi; habelə
 - Əməliyyat kateqoriyalarının, hesab qalıqlarının və ya məlumatların açığlanmasının mahiyyəti üzrə müfəssəl testlərin keçirilməsi.

Yazılı təqdimatlar (İst: Paraq. 17)

- A16. Qanun və qaydaların maliyyə hesabatlarına təsiri xeyli fərqlənə biləcəyinə görə, yazılı təqdimatlar aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən və maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsiri ola bilən qanun və qaydalara riayətməmə halı haqqında rəhbərliyin bilikləri barədə zəruri audit sübutları təqdim edir. Bununla belə, yazılı təqdimatların özləri yetərli müvafiq audit sübutlarını təmin etmir və müvafiq olaraq, auditorun əldə etməli olduğu digər audit sübutlarının xüsusiyyəti və həcminə təsir etmir.¹³

Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə zamanı audit prosedurları

Qanun və qaydalara riayətməmə halının əlamətləri (İst: Paraq. 19)

- A17. Auditora 13-17-ci paragraflarda göstərilən prosedurların yerinə yetirilməsi nəticəsi istisna olmaqla, qanun və qaydaların tələblərinə riayətməmə faktı ilə bağlı məlumatlar məlum ola bilər (məs., auditora riayətməmə barədə **ifşaçı** xəbər verdikdə).
- A18. Aşağıdakı məsələlər qanun və qaydalara riayətməmə halının əlaməti ola bilər:
- Tənzimləyici təşkilatlar və ya dövlət orqanları tərəfindən araşdırmaların aparılması və ya cərimə və penyalara ödənilməsi.
 - Məsləhətçilərə, əlaqəli tərəflərə, əməkdaşlara və ya dövlət qulluqçularına müəyyən edilməmiş xidmətlərə görə ödənişlər və ya borc ödənişləri.
 - Müəssisə tərəfindən və ya müəyyən sahədə qəbul edilmiş və faktiki təhvil alınan xidmətlərlə əlaqədar ödənişlərlə müqayisədə həddən artıq çox olması aşkara çıxan satışa görə komissiyon və ya agent haqları.
 - Bazar qiymətindən xeyli yuxarı və ya aşağı olan qiymətlə satılmamaları.

¹² Bax: 570 sayılı (düzəliş edilmiş) "Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi ehtimalı" BAS

¹³ 580 sayılı "Yazılı təqdimatlar" BAS, 4-cü paragraf

- Nağd yolla qeyri-tipik ödənişlər, təqdim edənə ödəniləsi xəzinə qəbzləri formasında satılmalı və ya kodlaşdırılmış bank hesablarına köçürmələr.
- Güzəştli vergi rejimli zonalarda qeydiyyatdan keçmiş şirkətlərlə qeyri-tipik əməliyyatlar.
- Malların və ya xidmətlərin mənsəyi olan ölkədən fərqli ölkələrə göndərilən mallar və ya xidmətlər üçün ödəmələr.
- Valyuta nəzarətinə dair lazımı sənədləşdirilmə olmadan ödənişlər.
- Müvafiq izləmə və ya yetərli sübutu təmin etmək üçün istər planlı şəkildə, istərsə də təsadüfən müvəffəqiyyətsizliyə uğrayan informasiya sisteminin mövcudluğu.
- İcazəsiz və ya düzgün qeydiyyatdan alınmamış sövdələşmələr.
- Mediada xoşagəlməz şərhlər.

Auditorun qiymətləndirməsi ilə bağlı məsələlər (İst: Paraq. 19(b))

A19. Auditorun maliyyə hesabatlarına mümkün təsiri olan qiymətləndirməsi ilə bağlı məsələlərə aşağıdakılar daxildir:

- Maliyyə hesabatlarına dair qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmənin maliyyə ilə bağlı gözlənilən nəticələri, o cümlədən, məsələn, cərimə və penyaların qoyulması, dəyən zərərin ödənilməsi, aktivlərdən məhrumolma təhlükəsi, fəaliyyətin məcburi dayandırılması və məhkəmə çəkişmələri.
- Gözlənilən maliyyə nəticələrinin onlar barədə məlumatların açıqlanmasını tələb etməsi.
- Gözlənilən maliyyə nəticələrinin maliyyə hesabatlarının ədalətli təqdim olunmasını şübhə altına alacaq və ya maliyyə hesabatlarının başqa şəkildə yanlış olmasına səbəb olacaq qədər ciddi olması.

Audit prosedurları, qayda və qanunlara aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə rəhbərliyə və idarətməyə məsul şəxslərə məlumatvermə (İst: Paraq. 20)

A20. Auditorun ehtimal etdiyi riayətməmə halını müvafiq səviyyəli rəhbərlik və müvafiq hallarda idarətməyə məsul şəxslər ilə müzakirə etməyi tələb olunur, çünki onlar əlavə audit sübutları təqdim edə bilərlər. Məsələn, auditorun rəhbərliyin və müvafiq hallarda idarətməyə məsul şəxslərin qanun və qaydalara riayətməmə ehtimalı ilə nəticələnmiş əməliyyatlar və ya hadisələrə dair fakt və hallar barədə eyni təsəvvürə malik olmalarını təsdiqləyə bilər.

A21. Bununla belə, bəzi yurisdiksiyalarda auditorun müəyyən məsələlər barədə rəhbərliyə və ya idarətməyə məsul şəxslərə məlumat verməsi qanun və qaydalarla məhdudlaşdırıla bilər. Xüsusilə qabaqcadan yanlış fikir yaratmaqla müvafiq səlahiyyətli orqan tərəfindən faktiki, yaxud ehtimal edilən qeyri-qanuni hərəkətin araşdırılmasına zərər verə bilən, o cümlədən müəssisəni xəbərdar edə bilən, məsələn, çirkli pulların yuyulmasına qarşı mübarizəyə dair qanunlara əsasən auditorun aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müvafiq səlahiyyətli orqana məlumat verməsi tələb edildikdə qanun və ya qaydalarla məlumatvermə və ya digər tədbirin görülməsi qadağan edilə bilər. Bu hallarda auditorun nəzərdən keçirdiyi məsələlər mürəkkəb ola bilər və auditor hüquqi məsləhət almağı məqsədüyükün hesab edə bilər.

A22. Əgər rəhbərlik, yaxud müvafiq hallarda, idarətməyə məsul şəxslər müəssisənin əslində qanun və qaydalara riayət etməsi barədə auditora yetərli məlumat təqdim etməzlərsə, auditorun müəssisənin ştatlı və ya kənar hüquq məsləhətçisi ilə şəraitlərə uyğun qanun və qaydaların tətbiqi, o cümlədən fərqləndirilmə ehtimalı və maliyyə hesabatlarına mümkün təsirlərlə bağlı məsləhət almağı məqsədüyükün hesab edə bilər. Əgər müəssisənin hüquq məsləhətçisindən məsləhət almaq məqsədüyükün hesab edilməzsə, yaxud hüquq məsləhətçisinin rəyi auditoru qane etməzsə, auditorun qanun və ya qaydalara zidd bir hərəkətin baş verməsi, o cümlədən fərqləndirilmə ehtimalı, mümkün hüquqi nəticələr və auditorun hansı növbəti addımı atması ilə bağlı auditorun təşkilatında, şəbəkənin üzvü olan təşkilatda, peşə qurumunda digər şəxslərdən və ya auditorun hüquq məsləhətçisindən məxfi olaraq məsləhət almağı müvafiq hesab edə bilər.

Aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə ilə bağlı nəticələrin qiymətləndirilməsi (İst: Paraq. 22)

- A23. 22-ci paragrafa uyğun olaraq, auditor aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə ilə bağlı nəticələri auditin digər aspektləri, o cümlədən riskin auditor tərəfindən qiymətləndirilməsi və yazılı təqdimatların etibarlılığı ilə əlaqəli qiymətləndirir. Aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən konkret riayətməmə hallarının nəticələri hərəkətin törədilməsi və gizlədilməsinin, mövcud olarsa, xüsusi nəzarət fəaliyyətləri ilə əlaqəsindən və cəlb olunmuş rəhbərlik və ya şəxslərin səviyyəsindən, xüsusilə də müəssisə daxilində ən yüksək səlahiyyət sahiblərinin cəlb olunmasından asılı olacaqdır. 9-cu paragrafda qeyd olunduğuna əsasən auditor tərəfindən qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normaların tələblərinə riayət edilməsi 22-ci paragrafa uyğun olaraq auditorun məsuliyyətlərinə aid olan əlavə məlumatı təmin edə bilər.
- A24. Auditoru aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmənin rəhbərlikdən və müvafiq hallarda idarəetməyə məsul şəxslərdən alınan yazılı təqdimatların etibarlılığına təsirini qiymətləndirməyə məcbur edə bilən halların nümunələrinə aşağıdakılar daxil ola bilər:
- Auditorun aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə halında rəhbərliyin və müvafiq hallarda idarəetməyə məsul şəxslərin iştirak etməsi və ya iştirak etmək niyyəti ilə bağlı şübhəsi və ya sübutu olduğu hallar.
 - Rəhbərliyin və müvafiq hallarda idarəetməyə məsul şəxslərin belə riayətməmə barədə xəbəri olduğu və qanun və ya qaydaların tələblərinə zidd olaraq ağılabatan müddət ərzində müvafiq səlahiyyətli orqana həmin məsələ barədə xəbər vermədiyi və ya xəbər vermək üçün icazə vermədiyi auditora məlum olduğu hallar.
- A25. Müəyyən hallarda auditor qanun və ya qaydalarla icazə verildiyi, məsələn, rəhbərlik və ya idarəetməyə məsul şəxslər auditorun həmin şəraitlərdə müvafiq hesab etdiyi çətinliklərin aradan qaldırılması istiqamətində tədbir görmədiyi, yaxud aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə rəhbərliyin və ya idarəetməyə məsul şəxslərin dürüstlüyünü şübhə altına aldığı hallarda, hətta riayətməmə faktı maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətli olmadıqda belə, tapşırıqdan imtina zəruri hesab edə bilər. Auditor tapşırıqdan imtina düzgün olub-olmadığını müəyyən etmək məqsədilə hüquq məsləhəti üçün müraciət etməyi məqsədəuyğun hesab edə bilər. Auditor tapşırıqdan imtina düzgün olmasını müəyyən etdikdə, tapşırıqdan imtina aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə halına cavab vermək üçün qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar üzrə digər məsuliyyətlərə riayətməni əvəz etmir. Bundan əlavə 220 sayılı BAS-ın¹⁴ A9 paragrafında qeyd olunur ki, bəzi etik normalara əsasən əvvəlki auditorun təklif olunmuş sonrakı auditorun tələbi əsasında ona qanun və qaydaların tələblərinə riayətməmə ilə bağlı məlumatlar verməsi tələb edilə bilər.

Aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə məlumatvermə və məruzə etmə

Aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmənin auditor hesabatına gözlənilən təsiri (İst: Paraq. 26-28)

- A26. Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə auditor 26-28-ci paragraflara uyğun olaraq fərqli rəy verdiyi halda auditor hesabatında məlumat verilir. Digər müəyyən hallarda auditor aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə auditor hesabatında məlumat verə bilər, məsələn:
- Auditorun BAS-lar üzrə auditorun məsuliyyətlərindən əlavə 700 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-ın 43-cü paragrafı ilə nəzərdə tutulduğu kimi digər hesabatvermə məsuliyyətləri olduğu;
 - Auditor aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmənin əsas audit məsələsi olduğunu müəyyən etdikdə və müvafiq olaraq həmin məsələ barədə 701 sayılı BAS-ın¹⁵ 14-cü paragrafı tətbiq edilən hallar istisna olmaqla həmin BAS-a uyğun olaraq bu məsələ barədə məlumat verdikdə; yaxud
 - Müstəsna hallarda rəhbərlik və ya idarəetməyə məsul şəxslər həmin vəziyyətdə auditorun məqsədəuyğun hesab etdiyi düzəliş tədbirləri görmədikdə və tapşırıqdan imtina etmək

¹⁴ 220 sayılı "Maliyyə hesabatları auditinin keyfiyyətinə nəzarət" BAS

¹⁵ 701 sayılı "Müstəqil auditorun hesabatında əsas audit məsələləri haqqında məlumatvermə" BAS

mümkün olmadıqda (bax: A25 paragrafi), auditor aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmənin 706 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-a¹⁶ uyğun olaraq “Digər məsələlər” paragrafında təsvir edilməsini nəzərdən keçirə bilər.

A27. Qanun və qaydalar rəhbərlik, idarəetməyə məsul şəxslər və ya auditor tərəfindən xüsusi məsələ barədə məlumatların ictimaiyyətə açıqlanmasına mane ola bilər. Məsələn, müəssisənin xəbərdar edilməsinin qadağan olunması daxil olmaqla, qanun və ya qaydalarla xüsusilə qabaqcadan fikir yaratmaqla müvafiq səlahiyyətli orqan tərəfindən faktiki, yaxud ehtimal edilən qeyri-qanuni hərəkətin araşdırılmasına zərər verə bilən məlumat vermə, yaxud digər hərəkət qadağan edilə bilər. Auditor A26 paragrafında və ya başqa qaydada müəyyən edilmiş vəziyyətlərdə auditor hesabatında aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə məlumat vermək niyyətində olduqda, həmin qanun və ya qaydalar auditorun öz hesabatında həmin məsələni əks etdirmək, bəzi hallarda isə auditor hesabatını təqdim etmək qabiliyyətinə təsir edə bilər. Belə hallarda auditor tədbirlərin hansı istiqamətdə görülməyini müəyyən etmək üçün hüquqi məsləhət almağı nəzərdən keçirə bilər.

Aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzə etmə (İst: Paraq. 29)

A28. Qanun və ya qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzə etmə aşağıdakı səbəblərdən yaranmış vəziyyətdə tələb oluna və ya məqsədəuyğun ola bilər:

- (a) Qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar ilə auditorun hesabat vermək tələb olunur (bax: A29 paragrafi);
- (b) Auditor müəyyən etmişdir ki, məruzə etmə müvafiq etik normalara uyğun olaraq aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməməyə müvafiq cavab tədbiridir (bax: A30 paragrafi); yaxud
- (c) Qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar ilə auditora bunu etmək hüququ verilir (bax: A31 paragrafi).

A29. Bəzi yurisdiksiyalarda auditorun qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar ilə qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana hesabat vermək tələb oluna bilər. Məsələn, bəzi yurisdiksiyalarda maliyyə qurumunun auditoru üçün qanun və qaydaların tələblərinə baş vermiş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə səlahiyyətli nəzarət orqanına məruzə etmə üzrə qanunla nəzərdə tutulmuş tələb mövcuddur. Həmçinin qanun və qaydaların tələblərinə riayətməmə nəticəsində təhriflər yarana bilər və bəzi yurisdiksiyalarda rəhbərlik və ya idarəetməyə məsul şəxslər düzəliş tədbiri görmədiyi hallarda auditorun təhriflər barədə müvafiq səlahiyyətli orqana məruzə etmə tələb oluna bilər.

A30. Digər hallarda müvafiq etik normalarla auditorun qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzə etmənin yaranmış vəziyyətdə məqsədəuyğun olub-olmadığını müəyyən etməsi tələb oluna bilər. Məsələn, IESBA Məcəlləsi üzrə qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarına cavab vermək və müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzə etməni ehtiva edə bilən əlavə tədbirin zəruriliyini müəyyən etmək üçün auditorun tədbir görməsi tələb olunur.¹⁷ IESBA Məcəlləsində izah olunur ki, belə məruzə etmə IESBA Məcəlləsi üzrə məxfilik öhdəliyinin pozulması hesab edilmir.¹⁸

A31. Hətta qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalara aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə məruzə etməni əks etdirən tələblər daxil edilmədikdə, onlar auditora aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzə etmə hüququnu verə bilər. Məsələn, maliyyə qurumlarının maliyyə hesabatlarının auditini apararkən qanun və ya qaydalar üzrə auditorun qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə kimi məsələləri səlahiyyətli nəzarət orqanı ilə müzakirə etmək hüququ ola bilər.

¹⁶ 706 sayılı (düzəliş edilmiş) “Müstəqil auditorun hesabatında izahedici paragraf və digər məsələlər paragrafi” BAS

¹⁷ Bax: məsələn, IESBA Məcəlləsinin 360.21 A1 və 360.25 A1–R360.27 paragrafları

¹⁸ Bax: məsələn, IESBA Məcəlləsinin R114.1–114.1 A1 və R360.26 paragrafları

- A32. Digər hallarda qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə barədə müəssisədən kənar müvafiq səlahiyyətli orqana məruzətmənin qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalar üzrə auditorun məxfilik öhdəliyi ilə qarşısı alına bilər.
- A33. 29-cu paragraf üzrə tələb edilənlərin müəyyən edilməsi mürəkkəb mülahizələri və peşəkar mühakimələri ehtiva edə bilər. Müvafiq olaraq auditor daxildə (məs., auditor təşkilatı və ya şəbəkənin üzvü olan auditor təşkilatı daxilində) və ya məxfiliyi saxlamaqla tənzimləyici və ya peşəkar orqandan (bu qanun və ya qaydalar ilə qadağan olunmadığı və ya məxfilik öhdəliyini pozmadığı hallarda) məsləhət almanı nəzərdən keçirə bilər. Auditor, həmçinin auditorun seçimini və konkret istiqamətdə tədbir görmənin peşəkar və ya hüquqi nəticələrini başa düşmək üçün hüquq məsləhətinin alınmasını nəzərdən keçirə bilər.

Dövlət sektorunun müəssisələrinə xas olan xüsusiyyətlər

- A34. Dövlət sektorunun auditoru üçün aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə hallarına dair qanunverici orqana və ya digər idarəetmə orqanına məruzə etmək, yaxud onları auditor hesabatında qeyd etmək məcburi ola bilər.

Sənədləşdirilmə (İst: Paraq. 30)

- A35. Qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə ilə bağlı nəticələrin auditor tərəfindən sənədləşdirilməsinə aşağıdakılar daxil edilə bilər:
- Sənədlərin və ya uçot qeydlərinin surəti.
 - Rəhbərlik və idarəetməyə məsul şəxslər və ya müəssisədən kənar tərəflərlə keçirilmiş müzakirələrin protokolları.
- A36. Qanun, qaydalar və ya müvafiq etik normalarda həmçinin qanun və qaydaların tələblərinə aşkar olunmuş və ya ehtimal edilən riayətməmə ilə bağlı əlavə sənədlərə dair tələblər müəyyən edilə bilər.¹⁹

¹⁹ Bax: məsələn, IESBA Məcəlləsinin R360.28 paragrafı