

540 sayılı BEYNƏLXALQ AUDİT STANDARTI (DÜZƏLİŞ EDİLMİŞ)
UÇOT QIYMƏTLƏNDİRMƏLƏRİNİN
VƏ ƏLAQƏLİ AÇIQLAMALARIN AUDİTİ

(15 dekabr 2019-cu il tarixindən tez olmayaraq başlanan
dövrələr üzrə maliyyə hesabatlarının auditi üçün
etibarlıdır)

MÜNDƏRİCAT

	Paragraf
Praktik tətbiq və digər izahedici materiallar	
Uçot qiymətləndirmələrinin xüsusiyyətləri.....	A1–A7
Bu BAS-ın əsas prinsipləri	A8–A13
Anlayışlar	A14–A18
Riski qiymətləndirmə prosedurları və əlaqəli tədbirlər.....	A19–A63
Əhəmiyyətli təhriflər risklərinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi.....	A64–A80
Qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhriflər risklərinə qarşı cavab tədbirləri	A81–A132
Rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri	A133–A136
Yerinə yetirilmiş audit prosedurları əsasında ümumi qiymətləndirmə	A137–A144
Yazılı təqdimatlar	A145
İdarəetməyə məsul şəxslər, rəhbərlik və ya digər müvafiq tərəflərə məlumatvermə	A146–A148
Sənədləşdirilmə	A149–A152
Əlavə 1: Tərkib riski amilləri	
Əlavə 2: İdarəetməyə məsul şəxslərə məlumatvermə	

540 sayılı (düzəliş edilmiş) “Uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların auditi” beynəlxalq audit standartı (BAS) 200 sayılı “Müstəqil auditorun ümumi məqsədləri və auditin beynəlxalq audit standartlarına uyğun aparılması” BAS ilə birgə oxunmalıdır.

Praktik tətbiq və digər izahedici materiallar

Uçot qiymətləndirmələrinin xüsusiyyətləri (İst: Paraq. 2)

Uçot qiymətləndirmələrinin nümunələri

A1. Əməliyyat kateqoriyaları, hesab qalıqları və açıqlamalar ilə əlaqəli uçot qiymətləndirmələrinin nümunələrinə aşağıdakılar aiddir:

- Ehtiyatların köhnəlməsi;
- Əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
- İnfrastruktur obyektlərini təşkil edən aktivlərin qiymətləndirilməsi;
- Maliyyə alətlərinin qiymətləndirilməsi;
- Başa çatmamış məhkəmə çəkişmələrinin nəticəsi;
- Gözlənilən kredit itkiləri üçün ehtiyat;
- Sığorta müqavilələri üzrə öhdəliklərin qiymətləndirilməsi;
- Zəmanət üzrə öhdəliklər;
- İşçilərin pensiya təminatı üzrə öhdəliklər;
- Pay əsaslı ödənişlər;
- Qudvil və qeyri-maddi aktivlərin müəyyən edilməsi daxil olmaqla, şirkətlərin birləşməsi zamanı əldə edilmiş aktiv və ya öhdəliklərin ədalətli dəyəri;
- Uzunmüddətli aktivlərin və ya özgəninkiləşdirilən əsas aktivlərin dəyərsizləşməsi;
- Müstəqil tərəflər arasında aktiv və ya öhdəliklərin pul ödənişləri ilə bağlı olmayan mübadiləsi;
- Uzunmüddətli müqavilələr üzrə tanınan gəlir.

Metodlar

A2. Metod, tələb olunan hesablama qaydalarına uyğun olaraq uçot qiymətləndirməsini hazırlamaq üçün rəhbərlik tərəfindən istifadə olunan qiymətləndirmə texnikasıdır. Məsələn, səhm əsaslı ödəniş əməliyyatları ilə əlaqəli uçot qiymətləndirmələrini hazırlamaq üçün istifadə edilən qəbul edilmiş metodlardan biri opsiyonların qiymətləndirilməsi üçün Blek-Şoulz düsturu ilə alış opsiyonunun nəzəri qiymətinin hesablanmasıdır. Metod bəzən model adlandırılan hesablama aləti və ya prosesindən istifadə etməklə tətbiq edilir, habelə ehtimalların və məlumatların tətbiqini və onlar arasında bir sıra əlaqələrin nəzərə alınmasını nəzərdə tutur.

Ehtimallar və məlumatlar

- A3. Ehtimallar faiz dərəcəsinin seçimi, diskont dərəcəsi və ya gələcək şərtlər və ya hadisələrə dair mühakimələr kimi məsələlərlə bağlı mövcud məlumatla əsaslanan mühakimələri əhatə edir. Ehtimal rəhbərlik tərəfindən bir sıra müvafiq alternativlərdən seçilə bilər. Rəhbərliyin eksperti tərəfindən irəli sürülə bilən və ya müəyyən edilə bilən ehtimallar rəhbərlik tərəfindən uçuq qiymətləndirməsini hazırlayan zaman istifadə edildikdə rəhbərliyin ehtimallarına çevrilir.
- A4. Bu BAS-ın məqsədləri üçün məlumatlar birbaşa müşahidə yolu ilə və ya müəssisədən kənar tərəfdən əldə edilə bilən məlumatdır. Məlumatlara analitik və ya şərh etmə üsullarını tətbiq etməklə əldə edilən məlumat o zaman əldə edilmiş məlumat adlanır ki, bu cür üsulların yaxşı qurulmuş nəzəri bazası olsun və buna görə də rəhbərliyin mühakimələrinə daha az ehtiyac duyulsun. Əks halda, bu cür məlumat ehtimaldır.
- A5. Məlumat nümunələrinə aşağıdakılar daxildir:
- Bazar əməliyyatları daxilində razılaşıdırılmış qiymətlər;
 - İstehsal avadanlığının istismar vaxtları və ya istehsal avadanlığında istehsal edilən məhsulun miqdarı;
 - Keçmiş dövrlər üzrə qiymətlər və ya müqavilələrə daxil edilmiş digər şərtlər, məsələn, müqavilə üzrə faiz dərəcəsi, ödəniş cədvəli və kredit müqaviləsinə daxil edilmiş müddət;
 - Kənar məlumat mənbələrindən əldə edilən iqtisadi və ya mənfəət proqnozları kimi proqnozlaşdırılan məlumat, yaxud
 - Forvard faiz dərəcələrindən (əldə edilmiş məlumatlar) interpolyasiya üsullarından istifadə etməklə müəyyən edilən gələcək faiz dərəcəsi.
- A6. Məlumatlar müxtəlif mənbələrdən əldə edilə bilər. Məsələn, məlumatlar:
- Təşkilat daxilində və ya kənarında yaradıla bilər;
 - Baş kitabda və ya köməkçi mühasibat jurnallarının daxilində və ya xaricində olan sistemdən əldə edilə bilər;
 - Müqavilələrdə müşahidə oluna bilər; yaxud
 - Qanunvericilik və ya normativ sənələrdən müşahidə oluna bilər.

Əhatə olunma imkanı (İst: Paraq. 3)

A7. Bu BAS-dakı tələblərin necə əhatə oluna biləcəyinə dair təlimatları özündə əks etdirən paraqraf nümunələrinə A20–A22, A63, A67 və A84 paraqrafları daxildir.

Bu BAS-ın əsas prinsipləri

Tərkib riski amilləri (İst: Paraq. 4)

A8. Tərkib riski amilləri nəzarət vasitələrini nəzərdən keçirməzdən əvvəl

təsdiqləmənin təhrifə meyilliyinə təsir göstərə bilən şərait və hadisələrin xüsusiyyətləridir. Əlavə 1-də uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması və maliyyə hesabatlarında təqdim edilməsi kontekstində bu tərkib riski amillərinin xüsusiyyətləri və onların qarşılıqlı əlaqələri əlavə olaraq izah edilir.

A9. Qiymətləndirmədən qeyri-müəyyənlik, mürəkkəbliyə və ya subyektivlik kimi tərkib riski amillərindən əlavə auditorun əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi zamanı nəzərə ala biləcəyi digər tərkib riski amillərinə uçot qiymətləndirmələrinin aşağıdakılara nə dərəcədə məruz qalması və ya aşağıdakıların nə dərəcədə təsir göstərməsi daxil ola bilər:

- Müvafiq maliyyə hesabatlarının maddələrinin xüsusiyyətində və ya şəraitlərində, yaxud uçot qiymətləndirməsini hazırlamaq üçün istifadə edilən metod, ehtimal və ya məlumatlarda dəyişikliklərə ehtiyac yarada bilən maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərində dəyişiklik.
- Uçot qiymətləndirməsini hazırlayarkən rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi və ya fırıldaqçılıq səbəbindən təhriflərə meyillik.

Nəzarət riski (İst: Paraq. 6)

A10. Təsdiqləmə səviyyəsində nəzarət riskini qiymətləndirərkən auditor üçün vacib olan məqam auditorun etibar etmək niyyətində olduğu nəzarət vasitələrinin strukturunun səmərəliliyi və nəzarət vasitələrinin təsdiqləmə səviyyəsində qiymətləndirilmiş tərkib risklərinin nə dərəcədə əhatə etməsidir. Auditorun nəzarət vasitələrinin səmərəli şəkildə işlənilməsi və həyata keçirilməsinin müəyyən etməsi nəzarət vasitələrinin testdən keçirilib-keçirilməməsinin müəyyən edilməsində onların əməliyyat səmərəliliyinə dair gözləntiləri əsaslandırır.

Peşəkar inamsızlıq (İst: Paraq. 8)

A11. A60, A95, A96, A137 və A139 paragrafları auditorun peşəkar inamsızlıq tətbiq edə biləcəyi yolları təsvir edən paragrafların nümunələridir. A152 paragrafında auditorun peşəkar inamsızlıq tətbiq etməsinin sənədləşdirilə biləcəyi üsullara dair təlimat verilir və bu paragraf hazırki BAS-da sənədlərin peşəkar inamsızlığı tətbiq edilməsinə dair sübut təqdim edə biləcəyi xüsusi paragrafların nümunələrini ehtiva edir.

“Əsaslandırılma” prinsipi (İst: Paraq. 9, 35)

A12. Uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri baxımından əsaslandırılmış olub-olmaması ilə bağlı auditorun mülahizəsinə aid ola biləcək digər mülahizələrə aşağıdakılar daxildir:

- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan məlumatlar və ehtimallar bir-biri ilə və digər uçot qiymətləndirmələrində və ya müəssisənin biznes fəaliyyəti

sahələrində istifadə olunanlarla uyğun olub-olmaması; habelə

- Uçot qiymətləndirməsində maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələb etdiyi müvafiq məlumatların nəzərə alınub-alınmaması.

A13. 9-cu paraqrafda istifadə edilən “müvafiq qaydada tətbiq edilmişdir” termini tək maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərinə cavab verən deyil, həm də bununla belə, həmin çərçivələrdəki qiymətləndirmə qaydalarının məqsədinə uyğun gələn mühakimələri əks etdirən tərzdə deməkdir.

Anlayışlar

Uçot qiymətləndirməsi (İst: Paraq. 12(a))

A14. Uçot qiymətləndirmələri maliyyə hesabatlarında tanınan və ya açıqlanan əməliyyat kateqoriyaları və ya hesab qalıqları ilə əlaqəli ola bilən pul məbləğləridir. Uçot qiymətləndirmələrinə həmçinin açıqlamalara daxil edilən və ya əməliyyatlar kateqoriyaları və ya hesab qalıqları ilə əlaqəli tanınma və ya açıqlama ilə bağlı mühakimə yürütmək üçün istifadə edilən pul məbləğləri aiddir.

Müşahidə əsaslı auditor qiymətləndirmələri və ya auditorun qiymətləndirmələrinin hüdudları (İst: Paraq. 12(b))

A15. Auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirmələri və ya auditorun qiymətləndirmələrinin hüdudları birbaşa (məsələn, dəyərsizləşmə üzrə ehtiyat və ya müxtəlif növ maliyyə alətlərinin ədalətli dəyəri) və ya dolayısı ilə (məsələn, uçot qiymətləndirməsi üçün əhəmiyyətli ehtimal kimi istifadə ediləcək məbləğ) uçot qiymətləndirməsini qiymətləndirmək üçün istifadə edilə bilər. Qeyri-monetar məlumat maddəsinin və ya ehtimalın (məsələn, aktivin qiymətləndirilən faydalı istifadə müddəti) qiymətləndirilməsi zamanı məbləğ və ya məbləğlər diapazonunun işlənilməsi hazırlanmasında auditor eyni yanaşmadan istifadə edə bilər.

Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik (İst: Paraq. 12(c))

A16. Uçot qiymətləndirmələrinin hamısında qeyri-müəyyənlik dərəcəsi yüksək deyil. Məsələn, maliyyə hesabatlarının bəzi maddələri üçün faktiki mübadilələrin baş verdiyi qiymətlər haqqında asanlıqla əldə edilə bilən və etibarlı məlumat verən aktiv və açıq bazar mövcud ola bilər. Bununla belə, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik hətta qiymətləndirmə metodu və məlumatları dəqiq müəyyən edildikdə də mövcud ola bilər. Məsələn, qiymətli kağızların paketi əhəmiyyətli olduqda və ya satış baxımından məhdudiyətlər qoyulduqda, aktiv və açıq bazarda kotirovka edilən qiymətli kağızların bazarda kotirovka qiyməti ilə qiymətləndirilməsinə düzəliş tələb oluna bilər. Bundan əlavə, həmin dövrdə hökm sürən ümumi iqtisadi vəziyyət, məsələn, müəyyən bazarda qeyri-likvidlik, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik təsir göstərə bilər.

Rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi (İst: Paraq. 12(d))

A17. Maliyyə hesabatları çərçivələri çox vaxt neytrallığı, yəni qeyri-obyektivlikdən azad olmağı tələb edir. Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında subyektivliyə səbəb olur. Subyektivliyin olması rəhbərliyin mühakimə yürütmə zərurətini yaradır və rəhbərliyin qərəzli və ya qərəzsiz qeyri-obyektivliyinə (məsələn, arzu olunan mənfəət hədəfinə və ya motivasiya nəticəsində kapital nisbətinə nail olmaq üçün) meyilliyə səbəb olur. Uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında subyektivlik dərəcəsi artıqda, uçot qiymətləndirməsinin rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinə meyilliyi də artır.

Uçot qiymətləndirməsinin nəticəsi (İst: Paraq. 12(f))

A18. Bəzi uçot qiymətləndirmələri öz xüsusiyyətinə görə auditorun bu BAS-a uyğun olaraq yerinə yetirdiyi iş üçün müvafiq nəticəyə malik deyildir. Məsələn, uçot qiymətləndirməsi müəyyən bir vaxtda bazar iştirakçılarının təsəvvürlərinə əsaslanma bilər. Müvafiq olaraq, aktivin satıldığı və ya öhdəliyin ötürüldüyü zaman reallaşan qiymət hesabat tarixində edilən müvafiq uçot qiymətləndirməsindən fərqli ola bilər, çünki vaxt keçdikcə bazar iştirakçılarının dəyər haqqında təsəvvürləri dəyişmişdir.

Riski qiymətləndirmə prosedurları və əlaqəli fəaliyyətlər

Müəssisə və onun mühiti haqqında anlayışın əldə edilməsi (İst: Paraq. 13)

A19. 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-ın 11-24-cü paragraflarına uyğun olaraq auditorun müəssisə və onun mühiti, o cümlədən müəssisənin daxili nəzarəti ilə bağlı müəyyən məsələlər barədə anlayış əldə etməyi tələb edilir. Bu BAS-ın 13-cü paragrafında əks etdirilən tələblər daha konkret olaraq uçot qiymətləndirmələrinə aiddir və 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-da əks etdirilən daha geniş tələblərə əsaslanır.

Miqyaslanma imkanı

A20. Müəssisənin uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqədar, müəssisənin daxili nəzarəti də daxil olmaqla, müəssisə və onun mühiti haqqında anlayış əldə etmək üçün auditorun prosedurlarının xüsusiyyəti, müddəti və həcmi az və ya çox dərəcədə, həmin şəraitdə fərdi məsələnin (məsələlərin) nə dərəcədə tətbiq edilməsindən asılıdır. Məsələn, müəssisənin uçot qiymətləndirmələrinə ehtiyac yaradan bir neçə əməliyyatı və ya digər hadisə və şərtləri ola bilər, tətbiq olunan maliyyə hesabatları tələblərinin tətbiqi sadə ola bilər və müvafiq tənzimləyici amillər olmaya bilər. Bundan əlavə, uçot qiymətləndirmələri üçün əhəmiyyətli mühakimələr tələb edilməyə bilər və uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması prosesi çox mürəkkəb olmaya bilər. Bu şəraitdə uçot qiymətləndirmələri qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyə, mürəkkəbliyə, subyektivliyə və ya digər tərkib riski amillərinə daha az dərəcədə məruz qala və ya təsir göstərə bilər və auditlə əlaqəli nəzarət vasitələrinin sayı daha az ola bilər. Belə olduqda, auditorun riski qiymətləndirmə prosedurları çox güman ki,

çox geniş olmayacaq və ilk növbədə maliyyə hesabatları üçün müvafiq məsuliyyət daşıyan rəhbərliyə göndərilən sorğular və uçot qiymətləndirməsinin hazırlanması üçün rəhbərliyin prosesinin sadə hərtərəfli yoxlama vasitəsilə əldə edilə bilər.

A21. Eyni zamanda uçot qiymətləndirmələri rəhbərlik tərəfindən əhəmiyyətli mühakimələrin yürüdülməsini tələb edə bilər və uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması prosesi mürəkkəb ola bilər və mürəkkəb modellərin istifadəsini ehtiva edə bilər. Bundan əlavə, müəssisənin informasiya sistemi daha təkmil, uçot qiymətləndirmələrinin nəzarət vasitələri daha geniş ola bilər. Bu şəraitdə uçot qiymətləndirmələri daha yüksək dərəcədə qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyə, subyektivliyə, mürəkkəbliyə və ya digər tərkib riski amillərinə və ya onların təsirinə məruz qala bilər. Belə olduqda, auditorun riski qiymətləndirmə prosedurlarının xüsusiyyəti və ya müddəti çox güman ki, A20 paraqrafında əks etdirilən hallardan fərqli və ya daha geniş olacaqdır.

A22. Aşağıdakı mülahizələr bir çox kiçik müəssisələrin ehtiva etdiyi sadə biznesi olan müəssisələr üçün uyğun ola bilər:

- Uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqəli proseslər mürəkkəb olmaya bilər, çünki biznes fəaliyyətləri sadədir və ya tələb olunan uçot qiymətləndirmələrində qeyri-müəyyənlik dərəcəsi daha azdır.
- Uçot qiymətləndirmələri baş kitabdan və köməkçi jurnallardan kənarında yaradıla bilər, onların işlənilib hazırlanmasının nəzarət vasitələri məhdud ola bilər və sahibkar-rəhbər onların müəyyən edilməsinə əhəmiyyətli təsir göstərə bilər. Auditor həm əhəmiyyətli təhrif risklərini müəyyən edərkən, həm də rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi riskini nəzərdən keçirərkən uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında sahibkar-rəhbərin rolunu nəzərə almalıdır.

Müəssisə və onun mühiti

Müəssisənin əməliyyatları, digər hadisələr və şərtlər (İst: Paraq. 13(a))

A23. Uçot qiymətləndirmələrinə ehtiyac və ya dəyişikliklərə səbəb ola biləcək şəraitdə dəyişikliklər, məsələn:

- Müəssisə yeni əməliyyat kateqoriyaları ilə məşğul olmağa başlamışdır;
- Əməliyyatların şərtləri dəyişmişdir; yaxud
- Yeni hadisələr baş vermiş və ya yeni şəraitlər yaranmışdır.

Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri (İst: Paraq. 13(b))

A24. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri haqqında anlayışın əldə edilməsi auditora rəhbərliklə və müvafiq hallarda idarəetməyə məsul şəxslərlə rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinə aid olan bu tələbləri necə tətbiq etdiyi və auditorun onların düzgün tətbiq

edilib-edilməməsi haqqında qərarı barədə müzakirələr üçün əsas verir. Bu anlayış, həmçinin, auditor müəssisənin şəraitləri üçün ən uyğun olmayan, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrində məqbul olan əhəmiyyətli mühasibat uçotu praktikasını nəzərdən keçirərək, idarəetməyə məsul şəxslərə məlumat verməyə kömək edə bilər.³⁰

A25. Bu anlayışı əldə edərkən auditor aşağıdakıları anlamağa çalışa bilər:

- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri:
 - Uçot qiymətləndirmələrinin tanınması üçün müəyyən meyarları və ya onların ölçmə metodlarını müəyyən edirmi;
 - Ədalətli dəyər qiymətləndirmələrinə icazə verən və ya bunu tələb edən, məsələn, rəhbərliyin aktivlər və ya öhdəliklərlə bağlı müəyyən fəaliyyət planını həyata keçirmək niyyətinə istinad etməklə müəyyən meyarları müəyyən edirmi; yaxud
 - Tələb olunan və ya təklif edilən açıqlamaları, o cümlədən uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı mühakimələrə, ehtimallara və ya qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin digər mənbələrinə aid açıqlamaları müəyyən edirmi; habelə
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrində edilən dəyişikliklər uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı müəssisənin uçot siyasətində dəyişikliklərin edilməsini tələb edirmi.

Tənzimləyici amillər (İst: Paraq. 13(c))

A26. Uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqəli tənzimləyici amillər mövcud olduqda onlar haqqında anlayışın əldə edilməsi auditora müvafiq tənzimləyici çərçivələri (məsələn, bankçılıq və ya sığorta sahəsində nəzarət orqanları tərəfindən müəyyən edilmiş normativ hüquqi bazalar) müəyyən etməkdə və belə tənzimləyici çərçivənin (çərçivələrin) aşağıdakı şərtlərə cavab verib-verməməsini müəyyən etməkdə kömək edir:

- Uçot qiymətləndirmələrinin tanınması şərtlərini və ya ölçülmə metodlarını əks etdirir və ya bununla bağlı müvafiq təlimat təqdim edir;
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərindən əlavə açıqlamaları müəyyənləşdirir və ya onlara dair təlimat təqdim edir;
- Normativlərin tələblərinə əməl etməkdə rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi potensialının ola biləcəyi sahələrin əlamətlərini təqdim edir; yaxud
- Əhəmiyyətli təhriflərin potensial risklərinin əlaməti ola bilən, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərinə cavab verməyən tənzimləmə məqsədləri üçün tələbləri ehtiva edir. Məsələn, bəzi tənzimləyici orqanlar maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə tələb olunanlardan artıq olan gözlənilən kredit itkiləri üzrə ehtiyatların minimum səviyyələrinə təsir göstərməyə çalışa bilər.

³⁰ 260 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 16(a) paraqrafı

Auditorun maliyyə hesabatlarına daxil edilməsini ehtimal etdiyi uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların xüsusiyyəti (İst: Paraq. 13(d))

A27. Auditorun müəssisənin maliyyə hesabatlarına daxil edilməsini ehtimal etdiyi uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların xüsusiyyəti haqqında anlayışın əldə edilməsi auditora bu cür uçot qiymətləndirmələrinin ölçülmə əsasını və müvafiq ola biləcək açıqlamaların xüsusiyyətini və həcmi anlamağa kömək edir. Bu cür anlayış auditora rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrini necə hazırlaması barədə rəhbərliklə müzakirə etmək üçün əsas verir.

Müəssisənin auditlə əlaqədar daxili nəzarəti

Nəzarət və idarəetmənin xüsusiyyəti və həcmi (İst: Paraq. 13(e))

A28. 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-ı³¹ tətbiq edərkən auditorun müəssisədə rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması prosesinə tətbiq edilən nəzarət və idarəetmənin xüsusiyyəti və həcmi haqqında anlayışı auditorun tələb olunan qiymətləndirməsi üçün vacib ola bilər, çünki o, aşağıdakılarla bağlıdır:

- Rəhbərlik, idarəetməyə məsul şəxslərin nəzarəti ilə dürüstlük və etik davranış mədəniyyətini yaratmış və saxlamışdır; habelə
- Nəzarət mühitinin elementlərinin güclü tərəfləri birlikdə daxili nəzarətin digər komponentləri üçün müvafiq zəmin yaradır və həmin digər komponentləri nəzarət mühitindəki çatışmazlıqları zəiflədirmi.

A29. Auditor idarəetməyə məsul şəxslərlə bağlı aşağıdakılar haqqında anlayış əldə edə bilər:

- Onlar uçot qiymətləndirmələrini hazırlamaq üçün xüsusi metod və ya modelin xüsusiyyətlərini, yaxud uçot qiymətləndirməsi ilə bağlı riskləri, məsələn, uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan metod və ya informasiya texnologiyaları ilə bağlı riskləri anlamaq üçün bacarıq və ya biliklərə malikdirlərmi;
- Onlar rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrini maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinə uyğun hazırlayıb-hazırlamadığını öyrənmək üçün bacarıq və biliklərə malikdirlərmi;
- Onlar rəhbərlikdən asılı deyillərmi, rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrini necə hazırladığını vaxtında qiymətləndirmək üçün tələb olunan məlumata və rəhbərliyin gördüyü tədbirlərin düzgün və ya uyğun olmadığı gördükdə belə tədbirləri şübhə altına almaq səlahiyyətinə malikdirlərmi;
- Onlar rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsinin hazırlanması prosesinə, o cümlədən modellərdən istifadəyə nəzarət edirlərmi;

³¹ 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 14-cü paraqraf

yaxud

- Onlar rəhbərlik tərəfindən həyata keçirilən monitoring fəaliyyətlərinə nəzarət edirlərmi. Bura uçot qiymətləndirmələrinə nəzarət vasitələrinin tərtib edilməsində və ya əməliyyat səmərəliliyində hər hansı çatışmazlıqları aşkar etmək və düzəltmək üçün nəzərdə tutulmuş nəzarət və yoxlama prosedurları daxil ola bilər.

A30. Uçot ehtimalları aşağıdakı kimi olduqda idarəetməyə məsul şəxslər tərəfindən nəzarət haqqında anlayışın əldə edilməsi vacib ola bilər:

- Rəhbərlik tərəfindən subyektiv olan əhəmiyyətli mühakimə tələb edir;
- Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik yüksəkdir;
- Məsələn, informasiya texnologiyalarından, böyük həcmdə məlumatlardan geniş istifadə edilməsinə, yaxud çoxsaylı məlumat mənbələrindən və ya mürəkkəb qarşılıqlı əlaqələri olan ehtimallardan istifadə edilməsi səbəbindən hazırlanması mürəkkəbdir;
- Əvvəlki dövrlərlə müqayisədə metod, ehtimal və ya məlumatda dəyişiklik olub və ya olmalı idi; yaxud
- Əhəmiyyətli ehtimalları ehtiva edir.

Rəhbərlik tərəfindən xüsusi bacarıq və ya biliklərin tətbiqi, o cümlədən rəhbərliyin ekspertlərindən istifadə edilməsi (İst: Paraq. 13(f))

A31. Auditor aşağıdakı halların rəhbərliyin eksperti cəlb etmə ehtimalını artırır- artırmamasını nəzərdən keçirə bilər:³²

- Qiymətləndirmə tələb edən məsələnin ixtisaslaşmış xüsusiyyəti, məsələn, uçot qiymətləndirməsi hasilat sənayesində mineral xammalların və ya karbohidrogen ehtiyatlarının qiymətləndirilməsini və ya mürəkkəb müqavilə şərtlərinin tətbiqinin mümkün nəticələrinin qiymətləndirilməsini əhatə edə bilər.
- 3-cü səviyyəli ədalətli dəyərlər kimi müəyyən qiymətləndirmələrdə olduğu kimi, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin müvafiq tələblərini tətbiq etmək üçün zəruri modellərin mürəkkəb xüsusiyyəti.³³
- Uçot qiymətləndirmələri tələb edən şərait, əməliyyat və ya hadisənin qeyri-adi və ya nadir təsadüf edilən xüsusiyyəti.

Müəssisənin riski qiymətləndirmə prosesi (İst: Paraq. 13(g))

³² 500 sayılı BAS, 8-ci paraqraf

³³ Məsələn, bax: 13 sayılı "Ədalətli dəyərin ölçülməsi" Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartı (MHBS)

A32. Müəssisənin riski qiymətləndirmə prosesinin uçotu qiymətləndirmələri ilə bağlı riskləri necə müəyyənləşdirdiyi və aradan qaldırdığı haqqında anlayışın əldə edilməsi auditora aşağıdakılara dair edilən dəyişiklikləri nəzərdən keçirməyə kömək edə bilər:

- Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri;
- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması üçün müvafiq olan və ya istifadə edilən məlumatların etibarlılığına təsir göstərə bilən məlumat mənbələrinin mövcudluğu və ya xüsusiyyəti;
- Müəssisənin informasiya sistemi və ya IT mühiti; habelə
- Əsas heyət.

A33. Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi və ya fırıldaqçılığı nəticəsində rəhbərliyin təhriflərə meyilliyini necə müəyyənləşdirdiyi və aradan qaldırdığı barədə anlayış əldə edərkən auditorun nəzərə ala biləcəyi məsələlərə aşağıdakılar aiddir:

- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan metodların, ehtimalların və məlumatların seçilməsinə və ya tətbiqinə xüsusi diqqət yetirir.
- Köhnə dövrlər üzrə və ya smeta performansın və ya digər məlum amillər ilə müqayisədə gözlənilməz və ya qeyri-ardıcıl performans əlaməti ola bilən əsas performans göstəricilərinə nəzarət edir.
- Qeyri-obyektivlik üçün motivasiya oluna biləcək maddi və ya digər stimulları müəyyən edir.
- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan metodlarda, əhəmiyyətli ehtimallara və ya məlumatlarda dəyişikliklərin edilməsinə ehtiyaca nəzarət edir.
- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan modellərin müvafiq nəzarət və yoxlamasını müəyyən edir.
- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında edilən əhəmiyyətli mühakimələrin əsaslandırılmasını və ya onların müstəqil yoxlanılmasını tələb edir.

Müəssisənin uçot qiymətləndirmələrinə aid informasiya sistemi (İst. Paraq. 13(h)(i))

A34. 13(h) paragrafında əhatə edilən əməliyyatların kateqoriyaları, hadisələr və şərtlər ilə 315 saylı (düzəliş edilmiş) BAS-ın 18(a) və (d) paragraflarında əks etdirilən uçot qiymətləndirmələri və əlaqəli açıqlamalarla bağlı əməliyyatların kateqoriyaları, hadisələr və şərtlər eynidir. Müəssisənin uçot qiymətləndirmələrinə aid olan informasiya sistemi haqqında anlayış əldə edərkən auditor aşağıdakıları nəzərdən keçirə bilər:

- Uçotu qiymətləndirmələri gündəlik və təkrarlanan əməliyyatların uçotundan, yaxud təkrarlanmayan və ya qeyri-adi əməliyyatlardan

yarandır.

- İnformasiya sistemi, xüsusən öhdəliklərlə bağlı uçot qiymətləndirmələri üçün uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların tamlığını necə müəyyən edir.

A35. Audit zamanı auditor rəhbərliyin müəyyən edə bilmədiyi uçot qiymətləndirmələrinə və əlaqəli açıqlamalara ehtiyac yaranan əməliyyatların kateqoriyalarını, hadisələrini və şərtlərini aşkar edə bilər. 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-da müəssisənin riski qiymətləndirmə prosesi ilə bağlı daxili nəzarətdə əhəmiyyətli çatışmazlıqların olub-olmadığının müəyyən edilməsi daxil olmaqla, rəhbərliyin müəyyən edə bilmədiyi əhəmiyyətli təhrif risklərinin auditor tərəfindən müəyyən edildiyi hallar əhatə edilir.³⁴

Rəhbərliyin müvafiq metodları, ehtimalları və məlumat mənbələrini müəyyən etməsi (İst: Paraq. 13(h)(ii)(a))

A36. Rəhbərlik uçot qiymətləndirməsi metodunu dəyişdiyi halda, mülahizələrə yeni metodun, məsələn, daha uyğun olub-olmaması, bunun müəssisəyə təsir göstərən mühit və ya şəraitdəki dəyişikliklərə, yaxud maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin və ya tənzimləyici mühitin tələblərində edilən dəyişikliklərə qarşı cavab tədbirinin olub-olmaması, rəhbərliyin başqa əsaslı səbəbinin olub-olmaması daxil ola bilər.

A37. Rəhbərlik uçot qiymətləndirməsi metodunu dəyişmədiyi halda mülahizələrə əvvəlki metodların, ehtimalların və məlumatların davamlı istifadəsinin hazırkı mühit və ya şərait baxımından uyğun olub-olmaması daxil ola bilər.

Metodlar (İst: Paraq. 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə ediləcək metodu müəyyən edə bilər. Bununla belə, bir çox hallarda, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri vahid metodu nəzərdə tutmur və ya tələb olunan qiymətləndirmə bazası alternativ metodlardan istifadəni nəzərdə tutur və ya icazə verir.

Modellər

A39. Rəhbərlik, istər rəhbərliyin öz modeli, istərsə də kənar model olsun, uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması üçün istifadə olunan modellər ətrafında xüsusi nəzarət vasitələrini təşkil edib həyata keçirə bilər. Modelin öz mürəkkəbliyi və ya obyektivlik səviyyəsi yüksək olduqda, məsələn, 3-cü səviyyəli məlumatlardan gözlənilən kredit itkilərinin modeli və ya istifadə edilən ədalətli dəyər modeli, bu cür mürəkkəbliyi və ya obyektivliyi aradan qaldıran nəzarət vasitələrinin auditə uyğun olması

³⁴ 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 17-ci paragraf

ehtimalı daha yüksək ola bilər. Modellərlə bağlı mürəkkəbliyə mövcud olduqda, məlumatların bütövlüyünə nəzarətin də auditə uyğun olması ehtimalı daha yüksəkdir. Auditlə əlaqəli model və nəzarət tədbirləri haqqında anlayış əldə edərək auditorun nəzərə alması məqsədəuyğun ola biləcək amillərə aşağıdakılar daxildir:

- Rəhbərlik modelin uyğunluğunu və dəqiqliyini necə müəyyən edir;
- Model yoxlanılıbmı və ya keçən dövrlərin məlumatları əsasında testdən keçirilibmi, o cümlədən istifadə edilməzdən əvvəl model yoxlanılıbmı və təyinatına uyğun qalıb-qalmamasını müəyyən etmək üçün müntəzəm aralıqlarla yenidən yoxlanılıbmı. Müəssisə tərəfindən modelin yoxlanılması aşağıdakıların qiymətləndirilməsini əhatə edə bilər:
 - Modelin nəzəri baxımdan əsaslılığı;
 - Modelin riyazi baxımdan düzgünlüyü; habelə
 - Məlumatların dəqiqliyi, tamlığı və modeldə istifadə edilən məlumatların və ehtimalların uyğunluğu;
- Model bazarda və ya digər şərtlərdə edilən dəyişikliklərə müvafiq olaraq vaxtında necə dəyişib və ya düzəliş edilib və model üçün müvafiq dəyişikliklərə nəzarət siyasətləri mövcuddurmu;
- Modelin tətbiqinin nəticələrinə müəyyən sahələrdə üst-üstə düşmə kimi də adlandırılan düzəlişlər edilibmi və bu cür düzəlişlər maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərinə uyğun olaraq mövcud şəraitə uyğundurmu. Düzəlişlər uyğun olmadıqda, bu cür düzəlişlər rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri ola bilər; habelə
- Modelin nəzərdə tutulan tətbiqləri, məhdudiyətləri, əsas parametrləri, zəruri məlumatlar və ehtimallar, onun üzərində həyata keçirilən hər hansı yoxlamanın nəticələri və onun nəticələrinə edilmiş hər hansı düzəlişlərin xüsusiyyəti və əsasları daxil olmaqla, model müvafiq şəkildə sənədləşdirilibmi.

Ehtimallar (İst: Paraq. 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə edilən ehtimalları necə seçdiyi barədə anlayış əldə edərək auditorun nəzərə ala biləcəyi məsələlərə aşağıdakılar daxil ola bilər, məsələn:

- Rəhbərliyin seçimi üçün əsas və ehtimalın seçilməsini əsaslandıran sənədlər. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ehtimalın seçilməsində istifadə olunacaq meyarları və ya təlimatları təmin edə bilər.
- Rəhbərlik ehtimalların müvafiq və tam olub-olmamasını necə qiymətləndirir.
- Müvafiq olduqda, rəhbərlik ehtimalların bir-biri ilə, digər uçot

qiymətləndirmələrində və ya müəssisənin biznes fəaliyyəti sahələrində istifadə olunanlarla və ya aşağıdakı kimi digər məsələlərə uyğun olduğunu necə müəyyən edir:

- Rəhbərliyin nəzarəti çərçivəsində olan məsələlər (məsələn, aktivin faydalı müddətinin qiymətləndirilməsinə təsir göstərə bilən texniki xidmət proqramları haqqında ehtimallar), həmçinin onların müəssisənin biznes planlarına və xarici mühitə uyğun olub-olmaması müəyyən edilir; habelə
- Rəhbərliyin nəzarətindən kənar olan məsələlər (məsələn, faiz dərəcələri, ölüm nisbətləri və ya potensial məhkəmə və ya tənظیمləyici orqanların tədbirləri haqqında ehtimallar).
- Ehtimalların açıqlanması ilə bağlı maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri.

A41. Ədalətli dəyərin uçot qiymətlərinə gəldikdə, ehtimallar məlumatların mənbələri və onları əsaslandıran mühakimələrin əsasları baxımından aşağıdakı kimi fərqlənir:

- (a) Hesabat verən müəssisədən asılı olmayan mənbələrdən əldə edilmiş bazar məlumatlarına əsaslanaraq bazar iştirakçılarının aktiv və ya öhdəliklərə qiymət qoyulması üçün nədən istifadə edəcəyini əks etdirənlər.
- (b) Bu vəziyyətdə mövcud olan ən sərfəli məlumatlara əsaslanaraq bazar iştirakçılarının aktiv və ya öhdəliklərə qiymət qoyması üçün hansı ehtimallardan istifadə edəcəyi ilə bağlı müəssisənin öz mülahizələrini əks etdirənlər.

Bununla belə, praktikada (a) və (b) bəndləri arasındakı fərq həmişə aydın olmaya bilər və onlar arasında fərq məlumat mənbələri və ehtimalı əsaslandıran mühakimələrin əsasları haqqında anlayışdan asılıdır. Bundan əlavə, rəhbərlik üçün müxtəlif bazar iştirakçıları tərəfindən istifadə edilən bir sıra müxtəlif ehtimallar arasından seçimi etmək lazım gələ bilər.

A42. Əgər ehtimaldakı əsaslandırılmış dəyişiklik uçot qiymətləndirməsinin hesablanması əhəmiyyətli dərəcədə təsir edərsə, uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında istifadə edilən ehtimallar bu BMS-də əhəmiyyətli ehtimallar adlandırılır. Həssaslığın təhlili uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan bir və ya bir neçə ehtimal əsasında qiymətləndirmənin fərqlənmə dərəcəsini nümayiş etdirmək üçün faydalı ola bilər.

Qeyri-aktiv və ya qeyri-likvid bazarlar

A43. Bazarlar qeyri-aktiv və ya qeyri-likvid olduqda, auditorun rəhbərliyin ehtimalları necə seçdiyinə dair anlayışına aşağıdakılar daxildir:

- Rəhbərlik mövcud şəraitdə metodun tətbiqini uyğunlaşdırmaq üçün müvafiq siyasət həyata keçirmişdir. Bu cür uyğunlaşdırma modelə

düzəlişlərin edilməsini və ya mövcud şəraitə uyğun olan yeni modellərin hazırlanmasını əhatə edə bilər;

- Rəhbərlik lazım gələrsə, təcili olaraq, belə şəraitdə uyğun olan qiymətləndirmə texnikası daxil olmaqla, modeli uyğunlaşdırmaq və ya hazırlamaq üçün lazımı bacarıq və ya bilikləri olan resurslara malikdirmi;
- Rəhbərlik qeyri-müəyyənlikləri nəzərə alaraq, məsələn, həssaslıq təhlilini aparmaqla nəticələr diapazonunu müəyyən etmək üçün resurslara malikdirmi;
- Rəhbərlik müvafiq hallarda, bazar şəraitinin pisləşməsinin müəssisənin əməliyyatlarına, mühitinə və müvafiq biznes risklərinə necə təsir göstərdiyini və belə şəraitdə müəssisənin uçot qiymətləndirmələrinə təsirini qiymətləndirmək üçün vasitələrə malikdirmi; habelə
- Rəhbərlik konkret kənar məlumat mənbələrindən alınan qiymətlə bağlı məlumatların və onların uyğunluğunun bu cür şəraitdə necə dəyişə biləcəyi barədə lazımı anlayışa malikdirmi.

Məlumatlar (İst: Paraq. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin əsaslandığı məlumatları necə seçdiyi haqqında anlayış əldə edərkən auditorun nəzərə ala biləcəyi məsələlərə aşağıdakılar daxildir:

- Kənar informasiya mənbəyindən əldə edilən məlumatlar da daxil olmaqla, məlumatların xüsusiyyəti və mənbəyi.
- Rəhbərlik məlumatların uyğunluğunu necə qiymətləndirir.
- Məlumatların dəqiqliyi və tamlığı.
- İstifadə olunan məlumatların əvvəlki dövrlərdə istifadə olunan məlumatlarla uyğunluğu.
- Böyük həcmli məlumatların işlənməsi nəzərdə tutulduğu hallar daxil olmaqla, məlumatların əldə edilməsi və emal edilməsi üçün istifadə olunan informasiya texnologiyaları sistemlərinin mürəkkəbliyi.
- Məlumatlar necə əldə edilir, ötürülür və emal edilir, habelə onların düzgünlüyü necə qorunur.

Rəhbərlik qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi necə öyrənir və aradan qaldırır (İst: Paraq.13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Rəhbərliyin qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin dərəcəsini öyrənib-öyrənməməsi və necə öyrənməsi ilə bağlı auditorun nəzərdən keçirməsi üçün münasib ola biləcək məsələlərə aşağıdakılar daxildir, məsələn:

- Rəhbərlik maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri

kontekstində uyğun olan alternativ metodları, əhəmiyyətli ehtimalları və ya məlumat mənbələrini müəyyən edibmi və müəyyən etdiyi halda, bunu necə edib.

- Rəhbərlik, məsələn, əhəmiyyətli ehtimallarda və ya uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə edilən məlumatlarda dəyişikliklərin təsirini müəyyən etmək üçün həssaslıq təhlilini aparmaqla alternativ nəticələri nəzərdən keçiribmi və nəzərdən keçirdiyi halda, bunu necə edib.

A46. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri məntiq baxımından mümkün olan qiymətləndirmə nəticələrindən rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin seçilməsinə yanaşmanı müəyyən edə bilər. Maliyyə hesabatları çərçivələri müvafiq məbləğin məntiq baxımından mümkün qiymətləndirmə nəticələrindən uyğun olaraq seçilmiş məbləğ olduğunu qəbul edə bilər və bəzi hallarda ən uyğun məbləğin həmin diapazonun mərkəzi hissəsində ola biləcəyini göstərə bilər.

A47. Məsələn, ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələrinə nəzərən, 13 sayılı MHBS³⁵ göstərir ki, ədalətli dəyəri qiymətləndirmək üçün çoxsaylı qiymətləndirmə üsullarından istifadə edilərsə, nəticələrin (yəni, ədalətli dəyərin müvafiq göstəriciləri) qiymətləndirilməsində həmin nəticələrin müəyyən etdiyi dəyərlər diapazonunun əsaslı olub-olmaması nəzərə alınmalıdır. Ədalətli dəyərin qiyməti həmin diapazonda olan və mövcud şəraitdə ədalətli dəyəri ən dəqiq əks etdirən qiymətdir. Digər hallarda, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri məntiq baxımından mümkün olan qiymətləndirmə nəticələrinin ehtimalı nəzərə alınmaqla orta qiymətin və ya ən çox ehtimal olunan və ya olma ehtimalı daha yüksək olan qiymətləndirmə məbləğinin istifadə edilməsini müəyyən edə bilər.

A48. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı açıqlamalar və ya açıqlama məqsədlərini müəyyən edə bilər və bəzi müəssisələr əlavə məlumatları açıqlamağı seçə bilər. Bu açıqlamalar və ya açıqlama məqsədləri aşağıdakıları əks etdirə bilər, məsələn:

- İstifadə olunan qiymətləndirmə metodu, o cümlədən hər hansı tətbiq olunan model və onun seçilməsi üçün əsas.
- Modellərdən və ya maliyyə hesabatlarında tanınan və ya açıqlanan uçot qiymətləndirmələrini müəyyən etmək üçün istifadə edilən digər hesablamalardan əldə edilmiş məlumat, o cümlədən həmin modellərdə istifadə olunan əsas məlumatlar və ehtimallara aid məlumat:
 - Daxildə hazırlanan ehtimallar; yaxud
 - Müəssisənin nəzarətindən kənar amillərin təsir göstərdiyi məlumatlar, məsələn faiz dərəcələri.

³⁵ 13 sayılı "Ədalətli dəyərin ölçülməsi" MHBS, 63-cü paragraf

- Əvvəlki dövrün uçot qiymətləndirməsi metoduna edilən hər hansı dəyişikliyin təsiri.
- Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin mənbələri.
- Ədalətli dəyərlə bağlı məlumat.
- Rəhbərliyin alternativ ehtimalları nəzərə aldığı nümayiş etdirən maliyyə modellərindən əldə edilən həssaslıq təhlilləri haqqında məlumat.

A49. Bəzi hallarda, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı xüsusi açıqlamalar tələb edə bilər, məsələn:

- Dövr başa çatdıqdan sonra aktiv və öhdəliklərin balans dəyərində edilən əhəmiyyətli düzəlişlərin ehtimalını və ya miqyasını artıran, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin gələcək və ya digər əsas mənbələri haqqında edilən ehtimallara dair məlumatın açıqlanması. Bu cür tələbləri təsvir etmək üçün “Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin əsas mənbələri” və ya “Kritik uçot qiymətləndirmələri” kimi terminlərdən istifadə oluna bilər. Onlar rəhbərliyin ən çətin, subyektiv və ya mürəkkəb mühakimələrini tələb edən uçot qiymətləndirmələrinə aid ola bilər. Bu cür mühakimələr daha subyektiv və mürəkkəb ola bilər və müvafiq olaraq, məlumat və ehtimalların bir sıra elementlərinin gələcəkdə qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin həllinə təsir göstərəcəyi ilə yanaşı aktiv və öhdəliklərin balans dəyərində ardıcıl əhəmiyyətli düzəlişlər potensialı arta bilər. Açıqlana bilən məlumatlara aşağıdakılar daxildir:
 - Ehtimalların və ya qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin digər mənbəyinin xüsusiyyəti;
 - Həssaslığın səbəbləri daxil olmaqla, balans dəyərinin istifadə olunan metod və ehtimallara həssaslığı;
 - Təsirə məruz qalan aktiv və öhdəliklərin balans dəyəri ilə bağlı qeyri-müəyyənliyin gözlənilən həlli və məntiq baxımından mümkün nəticələrin diapazonu; habelə
 - Qeyri-müəyyənlik həll edilməmiş qalarsa, həmin aktiv və öhdəliklərlə bağlı keçmişdə istifadə olunmuş ehtimallara edilən dəyişikliklərin izahı.
- Mümkün nəticələr diapazonunun və diapazonun müəyyən edilməsində istifadə edilən ehtimalların açıqlanması.
- Xüsusi məlumatların açıqlanması, məsələn:
 - Ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələrinin müəssisənin maliyyə vəziyyəti və performansını üçün əhəmiyyəti ilə bağlı məlumat; habelə
 - Bazarın fəaliyyətsizliyi və ya qeyri-likvidliyi ilə bağlı

açıqlamalar.

- Kəmiyyətə bağlı açıqlamalar, məsələn riskə məruz qalmalar və onların necə yarandığı, riskin idarə edilməsi üçün müəssisənin məqsədləri, siyasət və prosedurları və riski qiymətləndirmək üçün istifadə olunan üsullar və əvvəlki dövrlərdən sonra bu keyfiyyət anlayışlarının hər hansı dəyişiklikləri.
- Kəmiyyətə bağlı açıqlamalar, məsələn kredit riski, likvidlik riski və bazar riski daxil olmaqla, müəssisənin əsas idarəetmə heyətinə müəssisədaxili təqdim edilən məlumat əsasında müəssisənin riskə məruz qalma dərəcəsi.

Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması prosesinə auditə aid olan nəzarət tədbirləri (İst: Paraq 13(i))

A50. Auditə aidliyi olan nəzarət vasitələrinin müəyyən edilməsində auditorun mühakiməsi və bu səbəbdən də həmin nəzarət vasitələrinin quruluşunu qiymətləndirmək və onların icra edilib-edilmədiyini müəyyən etmək zərurəti 13(h)(ii) paraqrafında təsvir olunan rəhbərliyin prosesinə aiddir. Auditor uçot qiymətləndirməsi ilə bağlı mürəkkəblikdən asılı olaraq 13(h)(ii) paraqrafının bütün elementlərinə nəzərən müvafiq nəzarət tədbirlərinin müəyyən etməyə bilər.

A51. Auditə aid olan nəzarət tədbirləri haqqında anlayışın əldə edilməsinin bir hissəsi kimi auditor aşağıdakıları nəzərdən keçirə bilər:

- Rəhbərliyin kənar məlumat mənbəyindən və ya baş kitabdan və köməkçi jurnallardan kənar məlumatlardan istifadə etməsi də daxil olmaqla, rəhbərlik uçot qiymətləndirmələrini hazırlamaq üçün istifadə olunan məlumatların məqsədəuyğunluğunu necə müəyyən edir.
- Uçot qiymətləndirmələrinin, o cümlədən onların hazırlanmasında istifadə edilən ehtimalların və ya məlumatların müvafiq rəhbərlik səviyyələri və müvafiq hallarda idarəetməyə məsul şəxslər tərəfindən nəzərdən keçirilməsi və təsdiqlənməsi..
- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasına cavabdeh olan şəxslər ilə müəssisənin müvafiq əməliyyatlarda iştirak edib-etməməsi barədə qərar qəbul edən şəxslər arasında vəzifə bölgüsü, o cümlədən vəzifə bölgüsü müəssisənin və onun məhsul və ya xidmətlərinin xüsusiyyətini düzgün nəzərə alırmı. Məsələn, iri maliyyə qurumunda müvafiq vəzifə bölgüsü müəssisənin maliyyə məhsullarının ədalətli dəyərinin qiymətləndirilməsinə və təsdiqlənməsinə cavabdeh olan müstəqil bölmənin mövcudluğunu nəzərdə tuta bilər və bu bölmədəki işçilərin mükafatlandırılması bu cür məhsullarla bağlı olmamalıdır.
- Nəzarət tədbirlərinin quruluş səmərəliliyi. Bir qayda olaraq, rəhbərlik üçün əhəmiyyətli təhriflərin qarşısını effektiv şəkildə alaraq, yaxud aşkar edib düzəliş edərək subyektivliyi və

qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi aradan qaldıran nəzarət vasitələrini hazırlamaq mürəkkəbliyi aradan qaldıran nəzarət vasitələrini hazırlamaqdan daha çətin ola bilər. Subyektivliyi və qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi aradan qaldıran nəzarət vasitələrinə daha çox əl ilə icra edilən elementləri daxil etmək zərurəti ola bilər ki, bu elementlərin etibarlılığı avtomatlaşdırılmış nəzarət vasitələrininkindən daha az ola bilər, çünki rəhbərliyin onlardan yan keçməsi, nəzərə almaması və ya məhəl qoymaması daha asandır. Mürəkkəbliyi aradan qaldıran nəzarət vasitələrinin quruluşunun səmərəliliyi mürəkkəbliyin səbəbi və xüsusiyyətdən asılı olaraq dəyişə bilər. Məsələn, mütəmadi olaraq istifadə edilən metod ilə əlaqəli və ya məlumatların bütövlüyünə nəzarət vasitələrini hazırlamaq daha asan ola bilər.

A52. Rəhbərlik uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında informasiya texnologiyalarından geniş istifadə etdikdə, auditə aid olan nəzarət vasitələri, çox güman ki, ümumi İT nəzarət vasitələrini və tətbiqi nəzarət vasitələrini ehtiva edəcəkdir. Bu cür nəzarət vasitələri aşağıdakılar ilə əlaqəli riskləri aradan qaldıra bilər:

- İnformasiya texnologiyaları sisteminin böyük həcmdə məlumatları emal etmək qabiliyyətinə malik olub-olmaması və müvafiq şəkildə konfigurasiya edilib-edilməməsi;
- Metodun tətbiqində mürəkkəb hesablamalar. Mürəkkəb əməliyyatları emal etmək üçün müxtəlif sistemlər tələb olunduqda, xüsusən sistemlərin avtomatlaşdırılmış interfeysləri olmadıqda və ya əl ilə müdaxiləyə məruz qala bildikdə, sistemlər arasında müntəzəm uyğunlaşdırmalar aparılır;
- Modellərin quruluşunun və kalibrənməsinin vaxtaşırı qiymətləndirilib-qiymətləndirilməməsi;
- Müəssisənin qeydlərindən və ya kənar məlumat mənbələrindən uçot qiymətləndirmələrinə dair məlumatların tam və dəqiq çıxarışları;
- Müəssisənin informasiya sistemindən məlumatların tam və dəqiq keçməsi, uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan məlumatlara edilən hər hansı dəyişikliyin məqsəduyğunluğu, məlumatların tamlığının və təhlükəsizliyinin təmin edilməsi daxil olmaqla məlumatlar;
- Kənar məlumat mənbələrindən istifadə edərkən, məlumatların emalı və ya uçotu ilə bağlı risklər;
- Modellərin rəsmi versiyalarının sonrakı daha geniş auditini aparmaq və həmin modellərə icazəsiz girişin və ya düzəlişlərin qarşısını almaq üçün rəhbərlikdə fərdi modellərin girişinə, dəyişikliklərinə və texniki xidmətinə nəzarətin olub-olmaması; habelə

- Uçot qiymətləndirmələrinə aid məlumatların baş kitaba köçürülməsinə müvafiq nəzarət vasitələrinin, o cümlədən jurnal qeydlərinə müvafiq nəzarət vasitələrinin olub-olmaması.

A53. Bank işi və ya sığorta kimi bəzi sahələrdə 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-da³⁶ təsvir olunduğu kimi nəzarət mühiti, nəzarət vasitələrinin monitorinqi və daxili nəzarətin digər komponentləri daxilində fəaliyyətləri təsvir etmək üçün “idarəetmə” termini istifadə edilə bilər.

A54. Daxili audit xidməti olan müəssisələrdə onun işi aşağıdakılar haqqında anlayış əldə etməkdə auditor üçün xüsusən faydalı ola bilər:

- Uçot qiymətləndirmələrinin rəhbərlik tərəfindən istifadəsinin xüsusiyyəti və həcmi;
- Uçot qiymətləndirmələrini hazırlamaq üçün istifadə olunan məlumat, ehtimal və modellərlə bağlı riskləri aradan qaldıran nəzarət tədbirlərinin tərtib edilməsi və həyata keçirilməsi;
- Uçot qiymətləndirmələrinin əsaslandığı məlumatları yaradan müəssisənin informasiya sisteminin aspektləri; habelə
- Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı yeni risklər necə müəyyən edilir, qiymətləndirilir və idarə olunur.

Əvvəlki uçot qiymətləndirmələrinin nəticəsinin təhlili və ya yenidən qiymətləndirilməsi (İst:Paraq. 14)

A55. Əvvəlki uçot qiymətləndirmələri aktivin və ya öhdəliyin cari dövrdə ötürülməsi və ya reallaşdırılması ilə nəticələndikdə, yaxud cari dövrün məqsədləri üçün yenidən qiymətləndirildikdə əvvəlki uçot qiymətləndirmələrinin nəticəsinin təhlili və ya yenidən qiymətləndirilməsi (retrospektiv təhlil) əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsinə və qiymətləndirilməsinə kömək edir. Retrospektiv təhlil vasitəsilə auditor aşağıdakıları əldə edə bilər:

- Auditorun rəhbərliyin cari prosesinin ehtimal olunan səmərəliliyinə dair audit sübutları əldə edə biləcəyi rəhbərliyin əvvəlki qiymətləndirmə prosesinin səmərəliliyinə dair məlumat.
- Maliyyə hesabatlarında açıqlanması tələb oluna bilən dəyişikliklərin səbəbləri kimi məsələlərə dair audit sübutları.
- Uçot qiymətləndirmələrinə aid mürəkkəblik və ya qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı məlumat.
- Uçot qiymətləndirmələrinin rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinə meyilliyi ilə bağlı və ya belə qeyri-obyektivliyin mövcud olmasını bildirən məlumat. Auditorun peşəkar inamsızlığı belə halları və ya şərtləri müəyyən etməyə və əlavə audit prosedurlarının xüsusiyyətini, müddətini və həcmi müəyyən

³⁶ 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, A77 paragrafi

etməyə kömək edir.

- A56. Retrospektiv təhlil cari dövrdə əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsini və qiymətləndirilməsini əsaslandıraraq audit sübutları təqdim edə bilər. Belə retrospektiv təhlil əvvəlki dövrün maliyyə hesabatları üçün hazırlanmış uçot qiymətləndirmələri üçün yerinə yetirilə bilər, yaxud bir neçə dövr və ya daha qısa müddət üçün (məsələn, yarımillik və ya rüblük) yerinə yetirilə bilər. Bəzi hallarda, uçot qiymətləndirməsinin nəticəsi üçün daha uzun müddət tələb edildikdə, bir neçə dövrün retrospektiv təhlili məqsədəuyğun ola bilər.
- A57. 240 sayılı BAS-a³⁷ uyğun olaraq əhəmiyyətli uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı rəhbərliyin mühakimələrinin və ehtimallarının retrospektiv təhlili tələb olunur. Praktikada bu BAS-a uyğun olaraq auditorun əvvəlki uçot qiymətləndirmələrinin təhlili riski qiymətləndirmə proseduru kimi 240 sayılı BAS ilə tələb olunan təhlil ilə birlikdə yerinə yetirilə bilər.
- A58. Auditorun əhəmiyyətli təhrif risklərinin əvvəlki qiymətləndirməsinə əsasən, məsələn, əgər tərkib riski bir və ya bir neçə əhəmiyyətli təhrif riski üçün daha yüksək kimi qiymətləndirilsə, auditor daha ətraflı retrospektiv təhlilin tələb olunduğu qənaətinə gələ bilər. Təfərrüatlı retrospektiv təhlilin bir hissəsi kimi auditor, mümkün olduqda, əvvəlki uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə edilən məlumatların və əhəmiyyətli ehtimalların təsirinə xüsusi diqqət yetirə bilər. Digər tərəfdən, məsələn, müntəzəm və təkrarlanan əməliyyatların uçotu nəticəsində yaranan uçot qiymətləndirmələri üçün auditor hesab edə bilər ki, analitik prosedurların riski qiymətləndirmə prosedurları kimi tətbiqi təhlilin məqsədləri üçün kifayətdir.
- A59. Qiymətləndirmə tarixində mövcud şərtlərə əsaslanan ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələri və digər uçot qiymətləndirmələri üçün qiymətləndirmənin məqsədi müəyyən bir vaxtda müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi mühit dəyişdikcə əhəmiyyətli dərəcədə və sürətlə dəyişə bilən dəyər haqqında təsəvvürlərə aiddir. Buna görə də auditor təhlili əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi üçün müvafiq ola biləcək məlumatların əldə edilməsinə yönəldə bilər. Məsələn, bəzi hallarda, əvvəlki dövrün ədalətli dəyərlə bağlı uçot qiymətləndirmələrinin nəticələrinə təsir göstərən bazar iştirakçılarının ehtimallarındakı dəyişikliklər haqqında anlayış əldə etməklə müvafiq audit sübutlarını təmin etmək ehtimalı az ola bilər. Bu halda, audit sübutları ehtimalların nəticələrini (məsələn, pul vəsaitlərinin hərəkəti proqnozları) öyrənməklə və cari dövrdə əhəmiyyətli təhrif riskinin müəyyən edilməsini və qiymətləndirilməsini əsaslandıraraq rəhbərliyin əvvəlki uçot qiymətləndirməsi prosesinin səmərəliliyini öyrənməklə əldə edilə bilər.
- A60. Uçot qiymətləndirməsinin nəticəsi ilə əvvəlki dövrün maliyyə hesabatlarında tanınan məbləğ arasındakı fərq mütləq əvvəlki dövrün

³⁷ 240 sayılı "Maliyyə hesabatlarının audit zamanı dələduzluqla bağlı auditorun məsuliyyəti" BAS, 33(b)(ii) paragrafi

maliyyə hesabatlarının təhrifini əks etdirmir. Bununla belə, bu cür fərq, məsələn, əvvəlki dövrün maliyyə hesabatları yekunlaşdırılarkən rəhbərlik üçün mövcud olan və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri baxımından əldə edilməsi və nəzərə alınması məntiq baxımından gözlənilən məlumatdan irəli gəldikdə, təhrif edilə bilər.³⁸ Bu cür fərq uçot qiymətləndirmələrini hazırlayarkən rəhbərliyin məlumatın nəzərə alınması prosesini şübhə altına ala bilər. Nəticədə, auditor nəzarət riskini yenidən qiymətləndirə bilər və müəyyən edə bilər ki, məsələ ilə bağlı daha inandırıcı audit sübutları əldə edilməlidir. Maliyyə hesabatları çərçivələrinin çoxu uçot qiymətləndirmələrində təhrif təşkil edən dəyişiklikləri təhrif təşkil etməyən dəyişikliklərdən neçə fərqləndirmək üçün tövsiyələri, habelə onların mühasibat uçotunda əks etdirmə qaydalarını ehtiva edir.

Xüsusi bacarıqlar və ya biliklər (İst: Paraq. 15)

A61. Tapşırıq qrupunun xüsusi bacarıq və ya bilik tələb edib-etməməsi ilə bağlı auditorun qərarına təsir edə biləcək məsələlərə aşağıdakılar aiddir, məsələn:³⁹

- Müəyyən bir müəssisə və ya sahə üçün uçot qiymətləndirmələrinin xüsusiyyəti (məsələn, faydalı qazıntı yataqları, kənd təsərrüfatı aktivləri, mürəkkəb maliyyə alətləri, sığorta müqaviləsi öhdəlikləri).
- Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin dərəcəsi.
- İstifadə olunan metod və ya modelin mürəkkəbliyi.
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrində nəzərdə tutulan uçot qiymətləndirmələrinin mürəkkəb tələbləri, o cümlədən fərqli təfsirləri və uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında uyğunsuzluqlar olan təcrübənin və ya sahələrin mövcudluğu.
- Qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinə cavab vermək üçün auditorun yerinə yetirmək niyyətində olduğu prosedurlar.
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə müəyyən edilməyən məsələlərə dair mühakimə yürütmək ehtiyacı.
- Məlumat və ehtimalları seçmək üçün lazım olan mühakimə dərəcəsi.
- Müəssisənin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında informasiya texnologiyalarından istifadəsinin mürəkkəbliyi və həcmi.

İxtisas bacarıqları və biliklərinə malik şəxslərin iştirakının xüsusiyyəti, müddəti və həcmi audit prosesində dəyişə bilər.

³⁸ 560 sayılı “*Sonrakı hadisələr*” BAS, 14-cü paraqraf

³⁹ 220 sayılı “*Maliyyə hesabatlarının auditinin keyfiyyətinə nəzarət*” BAS, 14-cü paraqraf və 300 sayılı “*Maliyyə hesabatlarının auditinin planlaşdırılması*” BAS, 8(e) paraqrafı

- A62. Müvafiq məsələ mühasibat uçotu və ya auditdən başqa bir sahəyə aid olduqda auditor xüsusi bacarıqlara və ya biliklərə malik olmaya bilər (məsələn, qiymətləndirmə bacarıqları) və auditorun ekspertindən istifadə etməli ola bilər.⁴⁰
- A63. Uçot qiymətləndirmələrinin bir çoxu xüsusi bacarıq və ya bilik tələb etmir. Məsələn, mal-material ehtiyatlarının köhnəlməsinin sadə hesablanması üçün xüsusi bacarıq və ya bilik tələb olunmaya bilər. Bununla belə, məsələn, bank təşkilatının gözlənilən kredit itkiləri və ya sığorta təşkilatı üçün sığorta müqaviləsi öhdəliyi üçün auditor, çox güman ki, xüsusi bacarıq və ya biliklərin tətbiq edilməsinin zəruri olduğu qənaətinə gələ bilər.

Əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi (İst: Paraq. 4, 16)

- A64. Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı təsdiqləmə səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi bütün uçot qiymətləndirmələri, o cümlədən təkcə maliyyə hesabatlarında tanınanlar deyil, həm də maliyyə hesabatlarına qeydlərə daxil edilənlər üçün vacibdir.
- A65. 200 sayılı BAS-ın A42-ci paragrafında qeyd edilir ki, BAS-lar adətən ayrıca tərkib riskinə və nəzarət riskinə istinad etmir. Bununla belə, bu BAS-a əsasən 330 sayılı BAS-a uyğun olaraq uçot qiymətləndirmələri üçün təsdiqləmələr səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərinə, o cümlədən əhəmiyyətli risklərə cavab vermək üçün əlavə audit prosedurlarının hazırlanmasını və yerinə yetirilməsi üçün əsası təmin etmək məqsədilə tərkib riskinin və nəzarət riskinin ayrıca qiymətləndirilməsi tələb edilir.⁴¹
- A66. Əhəmiyyətli təhrif risklərini müəyyən edərkən və tərkib riskini qiymətləndirərkən auditorun uçot qiymətləndirməsinin nə dərəcədə qeyri-müəyyən, mürəkkəb, subyektiv olmasını ya digər tərkib riski amillərinə məruz qalmasını nəzərə alması tələb olunur. Auditorun tərkib riski amillərini nəzərə alması, həmçinin aşağıdakıları müəyyən edərkən istifadə olunacaq məlumatı təmin edə bilər:
- Tərkib riski hansı hallarda tərkib riski diapazonu üzrə qiymətləndirilir; habelə
 - Təsdiqləmələr səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərinin qiymətləndirilməsinin səbəbləri və 18-ci paragrafa uyğun olaraq auditorun əlavə audit prosedurlarının bu səbəbləri nəzərə alması.

Tərkib riski amilləri arasındakı qarşılıqlı əlaqələr Əlavə 1-də daha ətraflı izah olunur.

- A67. Auditorun tərkib riski təsdiqləmələr səviyyəsində qiymətləndirməsinin səbəbləri qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik, mürəkkəblik, subyektivlik

⁴⁰ 620 sayılı "Auditorun ekspertlərinin işindən istifadə edilməsi" BAS

⁴¹ 330 sayılı BAS, 7(b) paragrafi

və ya digər tərkib riski amilləri ilə bağlı bir və ya bir neçə tərkib riski amilindən qaynaqlana bilər. Məsələn:

- (a) Gözlənilən kredit itkilərinin uçot qiymətləndirmələri çox güman ki, mürəkkəbdir, çünki gözlənilən kredit itkiləri birbaşa müşahidə edilə bilməz və mürəkkəb modelin istifadə edilməsi tələb edilə bilər. Belə modeldə keçmiş dövrlər üzrə mürəkkəb məlumat dəstləri və proqnozlaşdırılması çətin ola biləcək müxtəlif müəssisələrə xas ssenarilərdə gələcək hadisələr haqqında ehtimallar istifadə edilə bilər. Gələcək hadisələr və ya şərtlərlə bağlı mühakimə yürüdüln zaman gözlənilən kredit itkiləri üzrə uçot qiymətləndirmələrdə də qeyri-müəyyənlik səviyyəsinin yüksək və subyektivliyin əhəmiyyətli olma ehtimalı var. Oxşar mülahizələr sığorta müqaviləsi üzrə öhdəliklərə də şamil olunur.
- (b) Geniş çeşidli müxtəlif növ mal-material ehtiyatları olan müəssisə üçün köhnəlmə müddəasının uçot qiymətləndirməsi mürəkkəb sistemlər və proseslər tələb edə bilər, lakin subyektivliyin az olmasını, mal-material ehtiyatlarının xüsusiyyətindən asılı olaraq qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik dərəcəsinin isə aşağı olmasını nəzərdə tuta bilər.
- (c) Digər uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması mürəkkəb olmaya bilər, lakin onların qiymətləndirilməsində qeyri-müəyyənlik dərəcəsi yüksək ola bilər və əhəmiyyətli mühakimələrin yürüdülməsi tələb edilə bilər, məsələn, məbləği məhkəmə prosesinin nəticəsindən asılı olan öhdəliyə dair bir vacib mühakimə tələb edən uçot qiymətləndirmələri.

A68. Tərkib riski amillərinin münasibliyi və əhəmiyyətliliyi uçot qiymətləndirmələrindən asılı olaraq dəyişə bilər. Müvafiq olaraq, tərkib riski amilləri ayrılıqda və ya birlikdə sadə uçot qiymətləndirmələrinə daha az təsir göstərə bilər və auditor daha az risk müəyyən edə bilər və ya tərkib riski diapazonunun aşağı həddində qiymətləndirə bilər.

A69. Öksinə, tərkib riski amilləri ayrılıqda və ya birlikdə mürəkkəb uçot qiymətləndirmələrinə daha çox təsir göstərə bilər və auditorun tərkib riski tərkib riski diapazonunun daha yüksək hissəsində qiymətləndirməsinə səbəb ola bilər. Bu uçot qiymətləndirmələri üçün auditorun tərkib riski amillərinin təsirlərini nəzərə alması çox güman ki, müəyyən edilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinin sayına və xüsusiyyətinə, bu cür risklərin qiymətləndirilməsinə və nəticə etibarlı ilə qiymətləndirilmiş risklərə cavab vermək üçün lazım olan audit sübutlarının əsaslılığına birbaşa təsir göstərə bilər. Həmçinin, bu uçot qiymətləndirmələri üçün auditorun peşəkar inamsızlıq tətbiq etməsi xüsusilə vacib ola bilər.

A70. Maliyyə hesabatlarının tarixindən sonra baş verən hadisələr təsdiqləmələr səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərinin auditor tərəfindən qiymətləndirilməsi üçün müvafiq əlavə məlumat təmin edə bilər. Məsələn, uçot qiymətləndirməsinin nəticəsi audit zamanı məlum ola bilər. Belə hallarda auditor uçot qiymətləndirməsində qeyri-müəyyənliyin dərəcəsi, mürəkkəbliyindən, subyektivliyindən və ya digər tərkib riskindən, yaxud onların uçot qiymətləndirməsinə təsirindən asılı

olmayaraq, təsdiqləmələr səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərini qiymətləndirə və ya onların qiymətləndirilməsinə yenidən baxa bilər.⁴² Maliyyə hesabatlarının tarixindən sonra baş verən hadisələr də auditorun 18-ci paragrafa uyğun olaraq uçot qiymətləndirmələrini yoxlamaq üçün yanaşma seçiminə təsir göstərə bilər. Məsələn, seçilmiş işçilər üçün mükafatlandırma əmək haqqının sadə faizi əsasında asan hesablandıqda, auditor belə qənaətə gələ bilər ki, uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasındakı mürəkkəbliyə və ya subyektivlik nisbətən azdır və buna görə də təsdiqləmələr səviyyəsində tərkib riski diapazonunun aşağı həddində qiymətləndirilə bilər. Mükafatların dövrün sonundan sonra ödənilməsi təsdiqləmələr səviyyəsində qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif riskləri ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutlarını təmin edə bilər.

- A71. Auditorun nəzarət riskini qiymətləndirməsinə üstünlük verilən audit üsullarından və ya metodologiyalarından asılı olaraq müxtəlif üsullarla həyata keçirilə bilər. Nəzarət riskinin qiymətləndirilməsi keyfiyyət kateqoriyaları ilə (məsələn, maksimum, orta, minimum kimi qiymətləndirilən nəzarət riski) və ya müəyyən edilmiş riskin həllində nəzarətin (nəzarət vasitələrinin) nə dərəcədə səmərəli olduğuna dair auditorun gözləntisi, yəni nəzarət vasitələrinin səmərəli işləməsinə nə dərəcədə etibar edəcəyinin planlaşdırılması baxımından istifadə edilə bilər. Məsələn, əgər nəzarət riski maksimum olaraq qiymətləndirilsə, auditor nəzarət vasitələrinin səmərəli işləməsinə etibar etməyi düşünür. Nəzarət riski maksimumdan az qiymətləndirilsə, auditor nəzarət vasitələrinin səmərəli işləməsinə etibar etməyi düşünür.

Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik (İst: Paraq. 16(a))

- A72. Uçot qiymətləndirməsinin nə dərəcədə qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliliyə məruz qalmasını nəzərə alaraq, auditor aşağıdakıları nəzərdən keçirə bilər:

- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri aşağıdakıları tələb edirmi:
 - Qiymətləndirmədə yüksək qeyri-müəyyənlik səviyyəsi xas olan uçot qiymətləndirməsinin hazırlamaq üçün metoddan istifadə. Məsələn, maliyyə hesabatları çərçivəsi müşahidə oluna bilməyən məlumatların istifadə edilməsinə tələb edə bilər.
 - Qiymətləndirmədə yüksək qeyri-müəyyənlik səviyyəsi xas olan ehtimalların, məsələn, proqnozlaşdırma dövrü uzun olan ehtimalların, müşahidə oluna bilməyən məlumatlara əsaslanan və buna görə də rəhbərlik üçün hazırlanması çətin olan ehtimalların, yaxud bir-biri ilə əlaqəli olan müxtəlif ehtimalların.
 - Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında açıqlamalar.

⁴² 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 31-ci paragraf

- Fəaliyyət mühiti. Müəssisə böhran və ya stabilliyin pozulması ehtimalı ilə üzləşən bazarda fəal ola bilər (məsələn, böyük məzənnə dəyişikliklərinə və ya qeyri-aktiv bazarlara görə) və buna görə də uçot qiymətləndirmələri asanlıqla müşahidə oluna bilməyən məlumatlardan asılı ola bilər.
- Rəhbərlik üçün aşağıdakıların mümkünlüyü (və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə icazə verildiyi halda aşağıdakıların praktiki baxımdan mümkünlüyü):
 - Keçmiş əməliyyatın gələcəkdə reallaşması (məsələn, müqavilənin vəziyyətdən asılı olacaq şərtləri üzrə ödəniləcək məbləğ) haqqında və ya gələcək hadisələrin və ya şərtlərin təsir dərəcəsi və nəticələri (məsələn, gələcək kredit itkisinin məbləği və ya gələcəkdə sığorta iddiaları üzrə ödənişin məbləği və onun ödənilmə müddəti) haqqında dəqiq və etibarlı proqnoz vermək; yaxud
 - Mövcud vəziyyət haqqında dəqiq və tam məlumat əldə etmək (məsələn, ədalətli dəyər qiymətləndirməsini hazırlamaq maliyyə hesabatları tarixində bazar iştirakçılarının nöqtəyi-nəzərini əks etdirən qiymətləndirmənin xüsusiyyətləri haqqında məlumat).

A73. Uçot qiymətləndirməsi üçün maliyyə hesabatlarında tanınan və ya açıqlanan məbləğin miqdarı özlüyündə onun təhriflərə meyilliyinin göstəricisi deyil, çünki, məsələn, uçot qiymətləndirməsi aşağı göstərilə bilər.

A74. Bəzi hallarda, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik o qədər yüksək ola bilər ki, əsaslandırılmış uçot qiymətləndirməsinin hazırlanması mümkün ola bilməz. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri elementin maliyyə hesabatlarında tanınmasına və ya ədalətli dəyərlə ölçülməsinə mane ola bilər. Belə hallarda, təkcə uçot qiymətləndirməsinin tanınb-tanınmaması və ya ədalətli dəyərlə ölçülməsi ilə deyil, həm də açıqlamaların əsaslılığı ilə bağlı əhəmiyyətli təhrif riskləri mövcud ola bilər. Bu cür uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqədar olaraq, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri uçot qiymətləndirmələrinin və onlarla bağlı qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin açıqlanmasını tələb edə bilər. (bax: A112–A113, A143–A144 paraqrafları).

A75. Bəzi hallarda uçot qiymətləndirməsi ilə bağlı qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyini davam etdirmək imkanını əhəmiyyətli dərəcədə şübhə altına ala bilər. 570 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-da⁴³ tələblər müəyyən edilir və belə vəziyyətlər üçün tövsiyələr verilir.

Mürəkkəbli və ya subyektivlik (İst: Paraq. 16(b))

Mürəkkəbliyin metodun seçilməsinə və tətbiqinə göstərdiyi təsirin dərəcəsi

⁴³ 570 sayılı, (düzəliş edilmiş) "Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi ehtimalı" BAS

A76. Uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında istifadə olunan metodun seçilməsinə və tətbiqinə mürəkkəbliyin nə dərəcədə təsir etdiyini nəzərə alaraq, auditor aşağıdakıları nəzərdən keçirə bilər:

- Rəhbərliyin xüsusi bacarıq və ya biliklərə ehtiyacı. Bu, uçot qiymətləndirməsinin hazırlamaq üçün istifadə edilən metodun mahiyyətə mürəkkəb olduğunu və buna görə də uçot qiymətləndirməsinin əhəmiyyətli təhriflərə daha çox meyilli olduğunu göstərə bilər. Rəhbərlik modeli müəssisə daxilində hazırladıqda və bu işdə nisbətən az təcrübəyə malik olduqda, yaxud müəyyən sahədə və ya mühitdə müəyyən edilməmiş və ya geniş istifadə edilməyən metodu tətbiq edən modeldən istifadə etdikdə əhəmiyyətli təhriflərə meyillik daha çox ola bilər.
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə tələb olunan qiymətləndirmənin xüsusiyyəti. Bu, aralarında çoxsaylı qarşılıqlı əlaqələri olan keçən dövrlərin və ya proqnozlaşdırılan məlumat mənbələrinin və ya ehtimalların çox olmasını tələb edən mürəkkəb metoda ehtiyacla nəticələnə bilər. Məsələn, gözlənilən kredit itkisi üzrə ehtiyat üçün keçən dövrlərin təcrübəsindən əldə edilən məlumatların nəzərdən keçirilməsinə və proqnozlaşdırılan ehtimalların tətbiq edilməsinə əsaslanan gələcək kredit ödənişləri və digər pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə bağlı mühakimələr tələb edilə bilər. Eynilə, sığorta müqaviləsi üzrə öhdəliyini qiymətləndirilməsi üçün keçən dövrlərin təcrübəsinə, cari və ehtimal edilən gələcək tendensiyalara əsaslanaraq sığorta müqaviləsi üzrə proqnozlaşdırılacaq gələcək ödənişləri ilə bağlı mühakimələr tələb edilə bilər.

Mürəkkəbliyin məlumatların seçilməsinə və tətbiqinə göstərdiyi təsirin dərəcəsi

A77. Uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında istifadə edilən məlumatların seçilməsinə və tətbiqinə mürəkkəbliyin nə dərəcədə təsir etdiyini nəzərə alaraq, auditor aşağıdakıları nəzərdən keçirə bilər:

- Məlumat mənbəyinin uyğunluğunu və etibarlılığını nəzərə alaraq məlumatların əldə edilməsi prosesinin mürəkkəbliyi. Müəyyən mənbələrdən alınan məlumatlar digərlərindən daha etibarlı ola bilər. Həmçinin, məlumatların məxfiliyi və ya açıqlanmaması səbəbindən bəzi kənar informasiya mənbələri, istifadə etdikləri əsas məlumatların mənbələri, yaxud onların necə toplandığı və emal olunduğu kimi təqdim etdikləri məlumatların etibarlılığını nəzərdən keçirərkən müvafiq ola bilən məlumatları açıqlamayacaq və ya tam açıqlamayacaqdır.
- Məlumatların bütövlüyünün qorunmasına xas olan mürəkkəblik. Məlumatın həcmi böyük və məlumat mənbələri çox olduqda, uçot qiymətləndirməsinin hazırlamaq üçün istifadə olunan məlumatların bütövlüyünün qorunmasına xas mürəkkəblik ola bilər.
- Mürəkkəb müqavilə şərtlərini şərh etmək ehtiyacı. Məsələn, fərdi

təchizatçının və ya sifarişçinin artıq ödəməni qaytarması nəticəsində yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmalarının və ya xaricolmalarının müəyyən edilməsi, öyrənmək və ya şərh etmək üçün xüsusi təcrübə və ya səriştə tələb edən çox mürəkkəb müqavilə şərtlərindən asılı ola bilər.

Subyektivliyin metodun, ehtimalların və ya məlumatların seçilməsinə və tətbiqinə göstərdiyi təsirin dərəcəsi

A78. Metodun, ehtimalların və ya məlumatların seçilməsinə və tətbiqinə subyektivliyin nə dərəcədə təsir göstərdiyini nəzərə alaraq, auditor aşağıdakıları nəzərdən keçirə bilər:

- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrdə uçot qiymətləndirməsi metodunda istifadə ediləcək qiymətləndirmə yanaşmalarının, anlayışlarının, texnikalarının və amillərinin müəyyən edilməmə dərəcəsi.
- Proqnozlaşdırma dövrünün uzunluğu da daxil olmaqla məbləğ və ya müddət ilə bağlı qeyri-müəyyənlik. Məbləğ və müddət qiymətləndirməyə xas olan qeyri-müəyyənliyin mənbəyidir və müşahidə əsaslı qiymətləndirmənin seçilməsində rəhbərliyin mühakimə yürütməsinə ehtiyac yaradır ki, bu da öz növbəsində rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinə imkan yaradır. Məsələn, proqnozlaşdırılan ehtimalları özündə birləşdirən uçot qiymətləndirməsində rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinə meyilli ola bilən subyektivliyin dərəcəsi yüksək ola bilər.

Digər tərkib riski amilləri (İst: Paraq. 16(b))

A79. Uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqəli subyektivlik dərəcəsi rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi və ya fırıldaqçılığı səbəbindən uçot qiymətləndirmələrinin təhriflərə meyilliyinə təsir göstərir. Məsələn, uçot qiymətləndirməsi yüksək dərəcədə subyektivliyə məruz qaldıqda, uçot qiymətləndirməsinin rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi və ya fırıldaqçılığı səbəbindən təhriflərə daha çox meyilli olacağı ehtimal olunur, bunun nəticəsində də ölçmə nəticələrinin diapazonu geniş ola bilər. Rəhbərlik həmin diapazondan mövcud şərait uyğun olmayan və ya qəsdən və ya bilmədən rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinin qeyri-müvafiq şəkildə təsir göstərdiyi və buna görə də təhrif edilmiş müşahidə əsaslı qiymətləndirmə seçə bilər. Davamlı auditlər üçün, əvvəlki dövrlərin auditi zamanı aşkar edilmiş rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri cari dövrdə planlaşdırma və risklərin qiymətləndirilməsi prosedurlarına təsir göstərə bilər.

Əhəmiyyətli risklər (İst: Paraq. 17)

A80. Auditorun qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin, mürəkkəbliyin, subyektivliyin və ya digər tərkib riski amillərinin uçot qiymətləndirməsinə nə dərəcədə təsir göstərməsini nəzərə alan tərkib riskini qiymətləndirməsi, auditora müəyyən edilmiş və qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif

risklərinin hər hansı birinin əhəmiyyətli risk olmasını müəyyən etməyə kömək edir.

Qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinə qarşı cavab tədbirləri

Auditorun əlavə audit prosedurları (İst: Paraq. 18)

A81. Əlavə audit prosedurlarını tərtib edərkən və həyata keçirərkən auditor 18-ci paraqrafta sadalanan üç test yanaşmasından (ayrılıqda və ya birlikdə) hər hansı birini istifadə edə bilər. Məsələn, uçot qiymətləndirməsini hazırlamaq üçün bir neçə ehtimaldan istifadə edildikdə, auditor testdən keçirilmiş hər ehtimal üçün fərqli test yanaşmasından istifadə etmək qərarına gələ bilər.

Təsdiqedicə və ya ziddiyyətli olan müvafiq audit sübutlarının əldə edilməsi

A82. Audit sübutları həm rəhbərliyin təsdiqləmələrini əsaslandırır və təsdiq edən məlumatları, həm də bu cür təsdiqləmələrə zidd olan məlumatları ehtiva edir.⁴⁴ Audit sübutlarının obyektiv şəkildə əldə edilməsi müəssisə daxilində və xaricində çoxsaylı mənbələrdən sübutların əldə edilməsini əhatə edə bilər. Bununla belə, auditorun audit sübutlarının bütün mümkün mənbələrini müəyyən etmək üçün hərtərəfli axtarış aparması tələb olunur.

A83. 330 sayılı BAS-a uyğun olaraq auditorun riski qiymətləndirməsi nə qədər yüksək olarsa, auditorun daha inandırıcı audit sübutları əldə etməyi tələb edilir.⁴⁵ Buna görə də, mühasibat uçotunun qiymətləndirilməsi ilə bağlı səciyyəvi risklərin qiymətləndirildiyi zaman auditor sübutlarının xüsusiyyəti və ya kəmiyyətinin nəzərə alınması daha vacib ola bilər. Xas risk spektrinin daha yüksək sonu ola bilər.

Əhatə olunma imkanı

A84. Auditorun əlavə audit prosedurlarının xüsusiyyətinə, müddətinə və həcminə, aşağıdakılar təsir göstərir, məsələn:

- Tələb olunan audit sübutlarının əsaslılığına və uçot qiymətləndirməsinin auditi üçün auditorun seçdiyi yanaşmaya təsir göstərən qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif riskləri. Məsələn, mövcudluq və ya qiymətləndirmə təsdiqləmələri ilə bağlı qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif riskləri, dövr başa çatdıqdan dərhal sonra işçilərə ödənilən mükafatların sadə hesablanması üçün daha aşağı ola bilər. Bu vəziyyətdə, auditorun digər test yanaşmaları ilə deyil, auditor hesabatının tarixindən əvvəl baş vermiş hadisələri qiymətləndirərək yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməsi daha məqsəduyğun ola bilər.
- Qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinin səbəbləri.

⁴⁴ 500 sayılı BAS, A5 paraqrafı

⁴⁵ 330 sayılı BAS, 7(b) və A19 paraqrafları

Auditor müvafiq nəzarət vasitələrinin əməliyyat səmərəliliyinə etibar etmək niyyətində olduqda (İst: Paraq: 19)

A85. Tərkib riski diapazonunda tərkib riski yüksək kimi qiymətləndirildiyi halda müvafiq nəzarət vasitələrinin əməliyyat səmərəliliyinin testdən keçirilməsi, o cümlədən əhəmiyyətli risklər üçün, məqsədəuyğun ola bilər. Bu, uçot qiymətləndirməsində mürəkkəblik dərəcəsi yüksək olduqda, yaxud yüksək dərəcədə mürəkkəblik uçot qiymətləndirməsinə təsir göstərdikdə baş verə bilər. Uçot qiymətləndirməsinə yüksək dərəcədə subyektivlik təsir etdikdə və buna görə də rəhbərlik tərəfindən əhəmiyyətli mühakimənin yürüdülməsi tələb olunduqda, nəzarət vasitələrinin hazırlanmasının səmərəliliyinə xas olan məhdudiyətlər auditoru nəzarət vasitələrinin əməliyyat səmərəliliyinin testdən keçirməkdən daha çox mahiyyəti üzrə prosedurlara diqqət yetirməsinə səbəb ola bilər.

A86. Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı nəzarət vasitələrinin əməliyyat səmərəliliyinin testlərinin xüsusiyyətini, müddətini və həcmi müəyyən edərkən auditor aşağıdakı amilləri nəzərə ala bilər:

- Əməliyyatların xüsusiyyətləri, tezliyi və həcmi;
- Nəzarət vasitələrinin hazırlanmasının səmərəliliyi, o cümlədən nəzarət vasitələrinin qiymətləndirilmiş tərkib riskinə cavab vermək üçün müvafiq şəkildə hazırlanıb-hazırlanmaması və idarəetmənin keyfiyyəti;
- Müəssisədə mövcud olan ümumi nəzarət məqsədləri və prosesləri üçün xüsusi nəzarət vasitələrinin əhəmiyyəti, o cümlədən əməliyyatları dəstəkləyən informasiya sisteminin təkmilləşdirilməsi;
- Nəzarət vasitələrinin monitorinqi və daxili nəzarətdə aşkar edilmiş çatışmazlıqlar;
- Nəzarət vasitələrinin aradan qaldırmaq üçün nəzərdə tutulduğu risklərin xüsusiyyəti, məsələn, əsaslandırıcı məlumatlar üçün nəzarət vasitələri ilə müqayisədə mühakimə yürütmə ilə bağlı nəzarət vasitələri;
- Nəzarət tədbirlərində iştirak edən şəxslərin səriştəsi;
- Nəzarət tədbirlərinin icra tezliyi; habelə
- Nəzarət tədbirlərinin icra edilməsinin sübutları.

Mahiyyəti üzrə prosedurlar ayrılıqda yetərli müvafiq audit sübutlarını təmin edə bilməz

A87. Bəzi sahələrdə, məsələn maliyyə xidmətləri sahəsində rəhbərlik fəaliyyət göstərmək üçün İT-dən geniş istifadə edir. Buna görə də, müəyyən uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı risklərin mövcud olması ehtimalı daha yüksək ola bilər ki, onlar üçün yalnız mahiyyəti üzrə prosedurlar yetərli müvafiq audit sübutlarını təmin etmir.

A88. Mahiyyəti üzrə prosedurların ayrılıqda təsdiqləmələr səviyyəsində yetərli müvafiq audit sübutlarını təmin edə bilmədiyi risklərin mövcud ola

biləcəyi hallara aşağıdakılar daxildir:

- Nəzarət vasitələri, baş kitabdan və köməkçi jurnallardan kənar əldə edilən məlumatların yaradılması, qeydə alınması, emalı və ya hesabatlarda təqdim edilməsi ilə bağlı riskləri azaltmaq üçün lazım olduqda.
- Bir və ya bir neçə təsdiqləməni əsaslandırان məlumat elektron formatda yaradılır, qeydə alınır, emal olunur və ya hesabatlarda təqdim edilir. Çox güman ki, bu, məlumatın dəqiqliyini və tamlığını təmin etmək üçün informasiya texnologiyalarının geniş istifadəsini tələb edən əməliyyatların və ya məlumatların həcmi böyük olduqda və ya mürəkkəb modeldən istifadə edildikdə baş verir. Maliyyə təşkilatı və ya kommunal müəssisə üçün gözlənilən kredit itkiləri üzrə ehtiyat üçün mürəkkəb hesablama tələb oluna bilər. Məsələn, kommunal müəssisə üçün kredit itkiləri üzrə ehtiyatın hazırlanmasında istifadə edilən məlumat əməliyyatların həcminin yüksək olmasından irəli gələn çoxlu kiçik qalıqları ehtiva edə bilər. Bu şəraitdə auditor belə qənaətə gələ bilər ki, gözlənilən kredit itkiləri üzrə ehtiyatı yaratmaq üçün istifadə edilən model ətrafındakı nəzarət vasitələrini testdən keçirmədən yetərli müvafiq audit sübutları əldə etmək mümkün deyil.

Belə hallarda audit sübutlarının yetərliliyi və müvafiqliyi məlumatların dəqiqliyi və tamlığı üçün nəzarət vasitələrinin səmərəliliyindən asılı ola bilər.

A89. Müəyyən müəssisələr (məsələn, bank və ya sığortaçı) üçün maliyyə hesabatlarının auditini çərçivəsində, auditorun qanun və ya qaydalarla daxili nəzarətlə bağlı əlavə prosedurlar həyata keçirməsi və ya bu barədə əminlik təmin edən rəy təqdim etməsi tələb oluna bilər. Bu və digər oxşar hallarda, auditor bu cür prosedurların yerinə yetirilməsi zamanı əldə etdiyi məlumatlardan, onun auditə aidiyyətinə təsir edə biləcək sonrakı dəyişikliklərin olub-olmamasını müəyyən etmək şərti ilə audit sübutları kimi istifadə edə bilər.

Əhəmiyyətli risklər (İst: Paraq. 20)

A90. Əhəmiyyətli riskə cavab olaraq auditorun əlavə audit prosedurları yalnız mahiyyəti üzrə prosedurlardan ibarət olduqda, 330 sayılı BAS-a⁴⁶ uyğun olaraq həmin prosedurlara təfərrüatlı testlər daxil edilməlidir. Bu cür təfərrüatlı testlər mövcud şəraitdə auditorun peşəkar mühakiməsinə əsaslanaraq, bu BAS-ın 18-ci paraqrafında təsvir olunan yanaşmaların hər biri üzrə tərtib oluna və keçirilə bilər. Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı əhəmiyyətli risklər üçün təfərrüatlı testlərin nümunələrinə aşağıdakılar daxildir:

- Yoxlama, məsələn, şərtləri və ya ehtimalları təsdiqləmək üçün müqavilələrin yoxlanılması.
- Yenidən hesablama, məsələn, modelin riyazi düzgünlüyünün

⁴⁶ 330 sayılı BAS, 21-ci paraqraf

təsdiqlənməsi.

- Üçüncü tərəfin dərc etdiyi məlumatlar kimi sənədləri əsaslandırmaq üçün istifadə edilən ehtimalların razılaşdırılması.

Audit sübutlarının auditor hesabatının tarixindən əvvəl baş vermiş hadisələrdən əldə edilməsi (İst: Paraq. 21)

A91. Bəzi hallarda, audit sübutlarının auditor hesabatının tarixindən əvvəl baş vermiş hadisələrdən əldə edilməsi əhəmiyyətli təhrif risklərini aradan qaldırmaq üçün yetərli müvafiq audit sübutları təmin edə bilər. Məsələn, istehsalı dayandırılmış məhsulun bütün ehtiyatlarının hesabat dövrünün sonundan dərhal sonra satışı onun dövrün sonunda xalis satış dəyərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutunu təmin edə bilər. Digər hallarda, 18-ci paraqrafta verilən digər yanaşma ilə əlaqədar olaraq bu test yanaşmasından istifadə etmək lazım ola bilər.

A92. Bəzi uçot qiymətləndirmələri üçün auditor hesabatının tarixindən əvvəl baş vermiş hadisələrin uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutu təmin etmə ehtimalı azdır. Məsələn, bəzi uçot qiymətləndirmələrinə aid şərtlər və ya hadisələr yalnız uzun müddət ərzində inkişaf edir. Həmçinin, ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması məqsədinə görə, hesabat dövrünün sonundan sonrakı məlumatlar balans hesabatı tarixində mövcud olan hadisələri və ya şərtləri əks etdirməyə bilər və bu səbəbdən də ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında uyğun olmaya bilər.

A93. Hətta auditor xüsusi uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı bu test yanaşmasını həyata keçirməmək qərarına gəlsə belə, auditorun 560 sayılı BAS-ın tələblərinə riayət etməsi tələb olunur. 560 sayılı BAS-a uyğun olaraq auditorun tələb olunur ki, maliyyə hesabatlarında düzəlişlərin edilməsini və ya açıqlamaların verilməsini tələb edən, maliyyə hesabatlarının tarixi ilə auditor hesabatının tarixi arasında baş verən bütün hadisələrin müəyyən edilməsini⁴⁷ və maliyyə hesabatlarında müvafiq qaydada əks etdirilməsini⁴⁸ dair yetərli müvafiq audit sübutlarını əldə etmək üçün nəzərdə tutulmuş audit prosedurlarını yerinə yetirsin. Ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələri istisna olmaqla bir çox uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasının bir qayda olaraq sonrakı şərtlərin, əməliyyatların və ya hadisələrin nəticələrindən asılı olduğuna görə, auditorun 560 sayılı BAS-a əsasən işi xüsusilə məqsəduyğundur.

Uçot qiymətləndirməsinin rəhbərlik tərəfindən necə hazırlanmasının test edilməsi (İst. Paraq. 22)

A94. Rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsini necə hazırladığının testdən keçirilməsi aşağıdakı hallarda müvafiq yanaşma ola bilər, məsələn:

- Auditorun aparılan əvvəlki dövrün maliyyə hesabatlarında hazırlanmış

⁴⁷ 560 sayılı BAS, 6-cı paraqraf

⁴⁸ 560 sayılı BAS, 8-ci paraqraf

oxşar uçot qiymətləndirmələrini təhlil etməsi rəhbərliyin cari dövrdə müvafiq prosesinin olduğunu ehtimal etməyə əsas verir.

- Uçot qiymətləndirməsi ayrılıqda əhəmiyyətli olmayan oxşar xüsusiyyətli elementlərdən ibarət olan böyük əsas məcmuya əsaslanır.
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri rəhbərliyin mühasibat uçotu ehtimallarını necə edəcəyini müəyyən edir. Məsələn, bu gözlənilən kredit itkiləri üzrə ehtiyat üçün ola bilər.
- Uçot qiymətləndirməsi məlumatların müntəzəm işlənməsi nəticəsində əldə edilir.

Digər test yanaşmalarından heç birinin həyata keçirilməsi praktiki baxımdan məqsədəuyğun olmadıqda, rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsini necə hazırladığının testdən keçirilməsi müvafiq yanaşma ola bilər, yaxud digər test yanaşmalarından biri ilə birlikdə müvafiq yanaşma ola bilər.

Əvvəlki dövrlərin metodlarında, əhəmiyyətli ehtimallarda və məlumatlarda dəyişikliklər (İst: Paraq. 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Əvvəlki dövrlərin metodunda, əhəmiyyətli ehtimalında və ya məlumatında edilən dəyişiklik yeni şəraitə və ya yeni məlumata əsaslanmadıqda, yaxud əhəmiyyətli ehtimallar bir-birinə və digər uçot qiymətləndirmələrində istifadə edilənlərə və ya müəssisənin fəaliyyətinin digər sahələrində istifadə edilən əlaqəli ehtimallara zidd olduqda, auditorun rəhbərliklə vəziyyət barədə əlavə müzakirələr aparmağa və bunu etməklə rəhbərliyin istifadə etdiyi ehtimalların məqsədəuyğunluğunu şübhə altına almağa ehtiyacı ola bilər.

Rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinin əlamətləri (İst: Paraq. 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Auditor rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətlərini aşkar etdikdə, auditor rəhbərliklə əlavə müzakirəyə ehtiyac duya bilər və o, istifadə olunan metodun, ehtimalların və məlumatların mövcud şəraitdə müvafiq və əsaslandırılabilir olmasına dair yetərli müvafiq audit sübutlarının əldə edilib-edilmədiyini yenidən nəzərdən keçirməli ola bilər. Rəhbərliyin bir neçə müxtəlif ehtimallar üçün müvafiq diapazon hazırladığı və hər dəfə ehtimalı ən əlverişli qiymətləndirmə nəticəsi verən diapazonun sonundan götürdüyü hal nümunə ola bilər.

Metodlar

Metodun seçilməsi (İst: Paraq. 23(a))

A97. Maliyyə hesabalarının tətbiq olunan çərçivələri kontekstində seçilmiş metodun məqsədəuyğunluğu və müvafiq hallarda əvvəlki dövrdən sonra edilən dəyişikliklərin məqsədəuyğunluğu ilə bağlı auditor üçün müvafiq mülahizələr aşağıdakıları ehtiva edə bilər:

- Rəhbərliyin seçilmiş metod üçün əsaslandırması uyğundurmu;

- Uçot qiymətləndirməsinin xüsusiyyəti, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri, digər mövcud qiymətləndirmə anlayışları və ya üsulları, normativ tələblər və müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi biznes, sahə və mühit nəzərə alınmaqla qiymətləndirmə metoduna uyğundurmu;
- Rəhbərlik müxtəlif metodların istifadə edilməsinin əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən qiymətləndirmələrlə nəticələndiyini müəyyən etdikdə, rəhbərlik bu fərqlərin səbəblərini necə araşdırmışdır; habelə
- Dəyişiklik yeni şəraitə və ya yeni məlumatlara əsaslanırmı. Belə olmadıqda, dəyişiklik əsaslandırılmış və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinə uyğun olmaya bilər. İxtiyari dəyişikliklər zaman keçdikcə uyğun olmayan maliyyə hesabatları ilə nəticələnir və maliyyə hesabatlarında təhriflərə səbəb ola bilər və ya rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlaməti ola bilər. (həmçinin bax: A133–A136 paraqraflar)

Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri qiymətləndirmə metodunu müəyyən etmədikdə və ya bir neçə metoda icazə verdikdə bu məsələlər vacibdir.

Mürəkkəb modelləşdirmə (İst: Paraq. 23(d))

A98. Model və əlaqəli metodun mürəkkəb olma ehtimalı aşağıdakı hallarda daha yüksəkdir:

- Metodun öyrənilməsi və tətbiq edilməsi, o cümlədən modelin işlənilib hazırlanması, müvafiq məlumat və ehtimalların seçilməsi və istifadəsi xüsusi bacarıq və ya biliklər tələb etdikdə;
- Modeldə istifadə etmək üçün lazım olan məlumatların əldə edilməsi məlumatların mövcudluğu və ya müşahidə oluna bilməsi və ya əldə edilməsi ilə bağlı məhdudiyyətlərin mövcud olması səbəbindən məlumatları əldə etmək çətin olduqda; yaxud
- Qiymətləndirmə atributlarının çox olması, onlar arasında çoxsaylı əlaqələrin olması və ya hesablamanın bir neçə dəfə təkrarlanması səbəbindən modeldən istifadə zamanı məlumatların və ehtimalların bütövlüyünü (məsələn, dəqiqliyini, ardıcılığını və ya tamlığını) qoruyub saxlamaq çətinidir.

A99. Rəhbərlik mürəkkəb modeldən istifadə etdikdə auditorun nəzərə ala biləcəyi məsələlərə aşağıdakılar daxildir, məsələn:

- Model istifadə edilməzdən əvvəl və ya modeldə dəyişiklik edildikdə yoxlanılırmı, onun hələ də təyinatına uyğun olub-olmamasını təmin etmək üçün vaxtaşırı yoxlanılırmı. Müəssisənin yoxlama prosesi aşağıdakıları ehtiva edə bilər:
 - Modelin nəzəri əsaslılığı;
 - Modelin riyazi tamlığı;

- Modelin məlumatlarının və ehtimallarının dəqiqliyi və tamlığı; habelə
- Faktiki əməliyyatlarla müqayisədə modelin tətbiqinin nəticələri.
- Müvafiq dəyişikliklərə nəzarət qaydaları və prosedurları mövcuddur.
- Rəhbərlik modeldən istifadə edərkən müvafiq bacarıq və biliklərdən istifadə edir.

Bu mülahizələr mürəkkəb modelləşdirməni nəzərdə tutmayan metod üçün də faydalı ola bilər.

A100. Rəhbərlik maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərinə cavab vermək üçün modelin tətbiqinin nəticələrinə düzəlişlər edə bilər. Bəzi sahələrdə bu düzəlişlər “üst-üstə düşmə” adlandırılır. Ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələri üçün müvafiq halda, modelin tətbiqinin nəticələrinə edilən düzəlişlərin bazar iştirakçılarının oxşar şəraitdə istifadə edəcəyi ehtimalları əks etdirib-etdirməməsini nəzərdən keçirmək məqsədəuyğun ola bilər.

Əhəmiyyətli ehtimalların və metodun tətbiqi zamanı istifadə olunan məlumatların bütövlüyünün qorunub saxlanması (İst: Paraq. 23(e))

A101. Metodu tətbiq edərkən əhəmiyyətli ehtimalların və məlumatların tamlığının qorunub saxlanması məlumat emalının bütün mərhələlərində məlumatların və ehtimalların dəqiqliyinin və tamlığının təmin edilməsinə aiddir. Bu cür tamlığın qorunub saxlanılmaması məlumatların və ehtimalların pozulması ilə nəticələnmə və təhriflərə səbəb ola bilər. Bununla əlaqədar olaraq, auditor üçün müvafiq mülahizələrə rəhbərliyin məlumatlarda və ehtimallarda nəzərdə tutduğu bütün dəyişikliklərin edilib-edilməməsi, habelə daxiletmə, saxlama, axtarış, ötürülmə və ya emal kimi fəaliyyətlər zamanı planlaşdırılmayan dəyişikliklərin edilib-edilməməsi daxil ola bilər.

Əhəmiyyətli ehtimallar (İst: Paraq. 24)

A102. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri kontekstində əhəmiyyətli ehtimalların məqsədəuyğunluğu və müvafiq halda, əvvəlki dövrdən sonra edilən dəyişikliklərin məqsədəuyğunluğu ilə bağlı auditor üçün müvafiq mülahizələr aşağıdakıları ehtiva edə bilər:

- Rəhbərliyin ehtimalın seçilməsini əsaslandırması;
- Uçot qiymətləndirməsinin xüsusiyyəti, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri və müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi biznes, sahə və mühit nəzərə alınmaqla bu ehtimalın uyğun olub-olmaması; habelə
- Ehtimalın seçilməsində əvvəlki dövrlərdən sonra edilən dəyişikliyin yeni şəraitlərə və ya yeni məlumatlara əsaslanıb-əsaslanmaması. Əks halda, dəyişiklik nə əsaslandırılmış, nə də maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinə uyğun ola bilməz. Uçot qiymətləndirmələrində edilən ixtiyari dəyişikliklər

maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərə səbəb ola bilər və ya rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlaməti ola bilər. (bax: A133–A136 paragrafları).

A103. Rəhbərlik vəziyyətdən asılı olaraq bir sıra yanaşmalar vasitəsilə həyata keçirilə bilən alternativ ehtimalları və ya uçot qiymətləndirmələrinin nəticələrini qiymətləndirə bilər. Mümkün yanaşmalardan biri həssaslığın təhlilidir. Bu, uçot qiymətləndirməsinin pul məbləğinin müxtəlif ehtimallar istifadə edildikdə necə dəyişdiyinin müəyyən edilməsinə əhatə edə bilər. Hətta ədalətli dəyər üzrə qiymətləndirilən uçot qiymətləndirmələri üçün də fərqlər ola bilər, çünki müxtəlif bazar iştirakçıları müxtəlif ehtimallardan istifadə edir. Həssaslığın təhlili bəzən “rəhbərlik tərəfindən hesablanan nəticələr diapazonu” adlandırılan və “bədbin” və “nikbin” ssenariləri ehtiva edən bir sıra nəticə ssenarilərinin hazırlanmasına səbəb ola bilər.

A104. Audit aparılarkən əldə edilən biliklər vasitəsilə auditor müəssisənin fəaliyyətinin digər sahələrində istifadə olunan ehtimallardan xəbərdar ola və ya onlar haqqında anlayış əldə edə bilər. Bu cür məsələlərə, məsələn, biznes perspektivləri, strategiya üzrə sənədlərdə istifadə edilən ehtimallar və gələcək pul vəsaitlərinin hərəkəti daxil ola bilər. Həmçinin, tapşırıq üzrə tərəfdaş müəssisə üçün başqa tapşırıqlar yerinə yetirdikdə, 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-ın⁴⁹ tələblərinə uyğun olaraq, tapşırıq üzrə tərəfdaşdan həmin digər tapşırıqlardan əldə edilmiş məlumatların əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsinə uyğun olub-olmamasını nəzərə almalıdır. Bu məlumat əhəmiyyətli ehtimalların bir-biri ilə və digər uçot qiymətləndirmələrində istifadə edilən ehtimallarla uyğun olub-olmamasını nəzərdən keçirdikdə də faydalı ola bilər.

A105. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri kontekstində əhəmiyyətli ehtimalların məqsəduyğunluğu rəhbərliyin müəyyən tədbirlər planını həyata keçirmək niyyətindən və bacarığından asılı ola bilər. Rəhbərlik çox vaxt xüsusi aktiv və ya öhdəliklərə aid plan və niyyətləri sənədləşdirir və maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinə uyğun olaraq rəhbərlikdən bunu etməsi tələb edilə bilər. Rəhbərliyin niyyəti və bacarığı ilə bağlı əldə ediləcək audit sübutlarının xüsusiyyəti və həcmində dair peşəkar mühakimə yürüdülməlidir. Müvafiq halda, auditorun prosedurlarına aşağıdakılar daxil ola bilər:

- Rəhbərliyin bəyan etdiyi niyyətlərini həyata keçirməsinin tarixçəsinin təhlili.
- Yazılı planların və digər sənədlərin, o cümlədən müvafiq hallarda rəsmi təsdiq edilmiş büdcələrin, icazələrin və ya protokolların yoxlanılması.
- Müəyyən tədbirlər planının səbəbləri barədə rəhbərliyə sorğunun göndərilməsi.

⁴⁹ 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 8-ci paragraf

- Maliyyə hesabatlarının tarixindən sonra və auditor hesabatının tarixindən əvvəl baş vermiş hadisələrin təhlil edilməsi.
- Rəhbərliyin bu tədbirləri praktiki baxımdan yerinə yetirmək imkanına təsir göstərə bilən mövcud öhdəliklərin və qanun, qayda və ya müqavilə ilə qoyulan məhdudiyətlərin nəticələri daxil olmaqla, müəssisənin iqtisadi şəraiti nəzərə alınmaqla müəssisənin müəyyən tədbirlər planını yerinə yetirmək qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi.
- Rəhbərliyin, müvafiq halda, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin sənədləşdirilməyə dair tələblərinə cavab verib-verməməsinin nəzərdən keçirilməsi.

Bununla belə, uçot qiymətləndirməsi hazırlanarkən müəyyən maliyyə hesabatları çərçivələri rəhbərliyin niyyət və ya planlarının nəzərə alınmasına icazə verməyə bilər. Bu, ədalətli dəyər üzrə uçot qiymətləndirmələrində baş verir, çünki bu qiymətləndirmənin məqsədi əhəmiyyətli ehtimalların bazar iştirakçıları tərəfindən istifadə edilənləri əks etdirməsini tələb edir.

Məlumatlar (İst: Paraq. 25(a))

A106. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri kontekstində istifadə üçün seçilmiş məlumatların məqsəd uyğunluğu və müvafiq halda əvvəlki dövrdən sonra edilən dəyişikliklərin məqsəd uyğunluğu ilə bağlı auditorun nəzərdən keçirəcəyi müvafiq mülahizələrə aşağıdakılar daxil ola bilər:

- Rəhbərlik tərəfindən məlumat seçiminin əsaslandırılması;
- Uçot qiymətləndirməsinin xüsusiyyəti, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri və müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi biznes, sahə və mühit nəzərə alınmaqla uyğun olub-olmaması; habelə
- Seçilmiş məlumat mənbələrində və ya elementlərində, yaxud seçilmiş məlumatlarda əvvəlki dövrlərdən sonra edilən dəyişikliyin yeni vəziyyətə və ya yeni məlumata əsaslanıb-əsaslanmaması. Əsaslanmadığı halda, onun əsaslandırılmış olması və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinə uyğun olması ehtimalı azdır. Uçot qiymətləndirməsində ixtiyari dəyişikliklər zamanla maliyyə hesabatlarının uyğun olmaması ilə nəticələnir və maliyyə hesabatlarında təhriflərə səbəb ola bilər və ya rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlaməti ola bilər. (bax: A133–A136 paraqrafları).

Məlumatların uyğunluğu və etibarlılığı (İst: Paraq. 25(c))

A107. Müəssisə tərəfindən hazırlanan məlumatlardan istifadə edərkən, 500 sayılı BAS-a uyğun olaraq auditor məlumatın auditorun məqsədləri üçün kifayət qədər etibarlı olub-olmamasını qiymətləndirməli, o cümlədən mövcud vəziyyətdə zəruri olduqda məlumatın dəqiqliyinə və tamlığına dair audit sübutları əldə etməli və məlumatın auditorun məqsədləri üçün kifayət qədər dəqiq və təfərrüatlı olub-olmamasını qiymətləndirməlidir.⁵⁰

⁵⁰ 500 sayılı BAS, 9-cu paraqraf

Mürəkkəb hüquqi və ya müqavilə şərtləri (İst: Paraq. 25(d))

A108. Uçot qiymətləndirməsi mürəkkəb hüquqi və ya müqavilə şərtlərinə əsaslandığında auditorun nəzərə ala biləcəyi prosedurlara aşağıdakılar daxildir:

- Müqaviləni başa düşmək və ya şərh etmək üçün xüsusi bacarıq və ya biliklərə ehtiyacın olub-olmamasını nəzərdən keçirmək;
- Hüquqi və ya müqavilə şərtləri ilə bağlı təşkilatın hüquq məsləhətçisinə sorğu göndərmək; habelə
- Aşağıdakı məqsədlə müvafiq müqavilələri yoxlamaq:
 - Əməliyyat və ya saziş üçün əsas iş məqsədini müəyyən etmək üçün; habelə
 - Müqavilələrin şərtlərinin rəhbərliyin izahatlarına uyğun olub-olmamasını nəzərdən keçirmək üçün.

Rəhbərlik tərəfindən müşahidə əsaslı qiymətləndirmənin və qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı əlaqəli açıqlamaların seçilməsi

Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə etmək və aradan qaldırmaq üçün rəhbərliyin gördüyü tədbirlər (İst: Paraq. 26(a))

A109. Rəhbərliyin qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə etmək və aradan qaldırmaq üçün müvafiq tədbirlər görüb-görməməsi ilə bağlı müvafiq mülahizələr aşağıdakıları ehtiva edə bilər:

- (a) Rəhbərliyin mənbələri müəyyən etməklə və qiymətləndirmənin nəticələrinə xas olan dəyişkənliyin dərəcəsini və qiymətləndirmənin mümkün nəticələrinin əsaslandırılmış yekun diapazonunu qiymətləndirməklə qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə edib-etməməsi;
- (b) Rəhbərliyin qiymətləndirmə zamanı mürəkkəbliyin və ya subyektivliyin əhəmiyyətli təhrif riskinə təsir dərəcəsini müəyyən edib-etməməsi və aşağıdakıları tətbiq etməklə nəticədə yaranma ehtimalı olan təhrifləri nəzərə alıb-almaması:
 - (i) Uçotu qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında müvafiq bacarıq və bilikləri; habelə
 - (ii) Rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinə meyilliyin müəyyən edilməsi və aradan qaldırılması da daxil olmaqla peşəkar mühakiməni; habelə
- (c) Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsini və uçot qiymətləndirməsindəki qeyri-müəyyənliyi təsvir edən əlaqəli açıqlamaları düzgün seçməklə qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi aradan qaldırmaq-qaldırmaması.

Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin və qiymətləndirmədə qeyri-

müəyyənliyi ilə bağlı açıqlamaların seçilməsi (İst: Paraq. 26(b))

A110. Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin seçilməsi və qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında əlaqəli açıqlamaların hazırlanması ilə bağlı uyğun ola biləcək məsələlərə aşağıdakılar daxildir:

- İstifadə olunan metodlar və məlumatların müvafiq qaydada seçilib-seçilməməsi, o cümlədən uçot qiymətləndirməsinin hazırlanması üçün metodlar və alternativ məlumat mənbələri mövcud olduqda.
- İstifadə olunan qiymətləndirmə atributlarının müvafiq və tam olub-olmaması.
- İstifadə olunan ehtimallar bir sıra məntiq baxımından mümkün məbləğlər arasından seçilib-seçilməməsi və uyğun və etibarlı olan müvafiq məlumatlarla əsaslandırılıb-əsaslandırılmaması.
- İstifadə olunan məlumatların müvafiq, uyğun və etibarlı olub-olmaması və bu məlumatların tamlığının qorunub-qorunmaması.
- Hesablamaların metoda uyğun tətbiq edilib-edilməməsi və riyazi cəhətdən dəqiq olub-olmaması.
- Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin məntiq baxımından mümkün qiymətləndirmə nəticələrinə müvafiq olaraq seçilib-seçilməməsi.
- Əlaqəli açıqlamalarda məbləğin uçot qiymətləndirməsi kimi müvafiq şəkildə təsvir edilib-edilməməsi və məntiq baxımından mümkün olan qiymətləndirmə nəticələrinin dəyişkənliyi də daxil olmaqla, qiymətləndirmə prosesinin xüsusiyyətinin və məhdudiyətlərinin müvafiq şəkildə izah edilib-edilməməsi.

A111. Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin müvafiqliyi ilə bağlı auditorun nəzərə alması uyğun olan məsələlərə aşağıdakılar daxil ola bilər:

- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri alternativ nəticələr və ehtimallar nəzərdən keçirildikdən sonra istifadə ediləcək müşahidə əsaslı qiymətləndirməni müəyyən etdikdə, yaxud xüsusi qiymətləndirmə metodunu müəyyən etdikdə, rəhbərliyin maliyyə hesabatlarının tətbiq edilən çərçivələrinin tələblərinə əməl edib-etməməsi.
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrində məntiq baxımından mümkün qiymətləndirmə nəticələrindən məbləğin necə seçiləcəyi müəyyən edilmədikdə, rəhbərliyin maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələblərini nəzərə alaraq mühakimə yürüdüüb-yürütməməsi.

A112. Rəhbərliyin qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında açıqlamaları üçün auditorun müvafiq mülahizələrinə aşağıdakı açıqlamaları tələb edə bilən maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri daxildir:

- Məbləği uçot qiymətləndirməsi kimi təsvir edən, məntiq baxımından mümkün olan qiymətləndirmə nəticələrinin dəyişkənliyi də daxil olmaqla, onun hazırlanması prosesinin xüsusiyyətini və məhdudiyyətlərini izah edən açıqlamalar. Çərçivələrlə də açıqlamanın məqsədinə çatmaq üçün əlavə açıqlama tələb oluna bilər.⁵¹
- Uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqəli əhəmiyyətli uçot siyasəti haqqında açıqlamalar. Mövcud vəziyyətdən asılı olaraq, müvafiq uçot siyasətinə maliyyə hesabatlarında uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması və təqdim edilməsində tətbiq olunan xüsusi prinsiplər, əsaslar, sazişlər, qaydalar və təcrübələr kimi məsələlər daxil ola bilər.
- Əhəmiyyətli və ya çox vacib mülahizələr (məsələn, maliyyə hesabatlarında tanınan məbləğlərə ən əhəmiyyətli təsir göstərənlər), eləcə də proqnoz ehtimalları və ya uçot qiymətləndirməsindəki qeyri-müəyyənliyin digər mənbələri haqqında açıqlamalar.

Müəyyən vəziyyətdə, ədalətli təqdimata nail olmaq üçün və ya uyğunluq çərçivəsi olduqda, maliyyə hesabatlarının aldadıcı olmaması üçün maliyyə hesabatları çərçivələrində açıq şəkildə tələb olunanlardan başqa əlavə açıqlamalar tələb oluna bilər.

A113. Uçot qiymətləndirməsində qeyri-müəyyənlik dərəcəsi nə qədər yüksək olarsa, əhəmiyyətli təhrif risklərinin daha yüksək qiymətləndiriləcəyi ehtimalı bir o qədər yüksəkdir və buna görə də, 35-ci paraqrafa uyğun olaraq, rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsinin və qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında açıqlamaların maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri baxımından əsaslandırılmış olub-olmamasını və ya təhrif edilib-edilməməsini müəyyən etmək üçün audit sübutları daha inandırıcı olmalıdır.

A114. Əgər auditorun uçot qiymətləndirməsi və onun əlaqəli açıqlaması ilə bağlı qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi nəzərdən keçirməsi auditorun əhəmiyyətli diqqətini tələb edən məsələdirsə, bu, əsas audit məsələsi ola bilər.⁵²

Rəhbərlik qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə etmək və onu aradan qaldırmaq üçün müvafiq tədbirlər görmədikdə (İst: Paraq. 27)

A115. Auditor rəhbərliyin qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə etmək və onu aradan qaldırmaq üçün müvafiq tədbirlər görmədiyini müəyyən etdikdə, auditorun qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə etmək üçün rəhbərlikdən yerinə yetirməsini tələb edə biləcəyi əlavə prosedurlara, məsələn, alternativ ehtimalların nəzərdən keçirilməsi və ya həssaslıq təhlilinin aparılması daxil ola bilər.

⁵¹ 13 sayılı "Ədalətli dəyərin qiymətləndirilməsi" MHBS, 92-ci paraqraf

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

A116. Müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrin və ya qiymətləndirmələrin hədudlarının işlənilib hazırlanmasının praktiki baxımdan mümkünlüyünü nəzərdən keçirərkən, auditorun nəzərə almalı ola biləcəyi məsələlərə auditorun müstəqillik tələblərinə xələl gətirmədən bunu edə bilib-bilməməsi daxildir. Bura rəhbərliyin məsuliyyətlərinin qəbul edilməsi ilə bağlı qadağaları əks etdirən müvafiq etik normalar daxil ola bilər.

A117. Rəhbərliyin cavabını nəzərdən keçirdikdən sonra auditor müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin və ya qiymətləndirmələrin hədudlarının hazırlanmasının məqsədəuyğun olmamasını müəyyən etdikdə, auditordan 34-cü paraqrafa uyğun olaraq auditin nəticələri və ya maliyyə hesabatları üzrə auditorun rəyi üçün nəticələri qiymətləndirməsi tələb olunur.

Auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin hazırlanması və ya auditorun qiymətləndirmələrinin hədudlarının müəyyən edilməsinin istifadəsi (İst: Paraq. 28–29)

A118. Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsini və qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı müvafiq açıqlamaları qiymətləndirmək üçün auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin hazırlanması məsələ, aşağıdakı hallarda müvafiq yanaşma ola bilər:

- Auditorun əvvəlki dövr üzrə maliyyə hesabatlarında hazırlanmış oxşar uçot qiymətləndirmələrinin təhlili onu göstərir ki, rəhbərliyin cari dövrdəki prosesinin səmərəli olması gözlənilir.
- Müəssisənin uçot qiymətləndirmələrini hazırlamaq üçün rəhbərliyin prosesi daxilində və üzərində nəzarət vasitələri düzgün tərtib edilməmiş və ya lazımi şəkildə həyata keçirilməmişdir.
- Dövrün sonu və auditor hesabatının tarixi arasında baş verən hadisələr və ya əməliyyatlar, rəhbərliyin bunu etməsi məqsədəuyğun olduqda, lazımi qaydada nəzərə alınmamış və belə hadisələr və ya əməliyyatlar rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinə zidd görünür.
- Auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin və ya qiymətləndirmə hədudlarının hazırlanmasında istifadə edilə bilən müvafiq alternativ ehtimallar və ya müvafiq məlumat mənbələri var.
- Rəhbərlik qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik haqqında anlayış əldə etmək və ya onu aradan qaldırmaq üçün müvafiq addımlar atmamışdır (bax: 27-ci paraqraf).

A119. Müşahidə əsaslı qiymətləndirmələr və ya qiymətləndirmələrin hədudlarını işləyib hazırlamaq qərarına maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri təsir göstərə bilər. Bu çərçivələrdə alternativ nəticələr və ehtimallar nəzərdən keçirildikdən sonra istifadə ediləcək müşahidə əsaslı qiymətləndirmə, yaxud təyin edə bilən və ya xüsusi qiymətləndirmə metodu (məsələn, diskont edilmiş ehtimala əsaslanan gözlənilən dəyərdən və ya ən çox ehtimal olunan nəticədən istifadə) nəzərdə tutula bilər.

A120. Auditorun qiymətləndirmələrinin hədudları deyil, müşahidə əsaslı qiymətləndirmənin işlənilib hazırlanması ilə bağlı qərarı uçot

qiymətləndirməsinin xüsusiyyətindən və mövcud şəraitdə auditorun mülahizəsindən asılı ola bilər. Məsələn, uçot qiymətləndirməsinin xüsusiyyəti elə ola bilər ki, məntiq baxımından mümkün nəticələrdə daha az dəyişkənlik gözlənilsin. Bu şəraitdə, müşahidə əsaslı qiymətləndirmənin hazırlanması, xüsusən daha yüksək dəqiqliklə hazırlana bildikdə, səmərəli yanaşma ola bilər.

A121. Auditor uçot qiymətləndirmələrini və ya qiymətləndirmələrin hədudlarını bir neçə üsulla hazırlaya bilər, məsələn:

- Rəhbərlik tərəfindən istifadə ediləndən fərqli bir modeldən, məsələn, müəyyən sektorda və ya sahədə geniş istifadə edilən modeldən, yaxud təşkilatın və ya auditorun özü tərəfindən hazırlanmış modeldən istifadə etməklə.
- Rəhbərliyin modelindən istifadə etməklə, lakin rəhbərlik tərəfindən istifadə edilənlərə alternativ ehtimallar və ya məlumat mənbələri hazırlamaqla.
- Auditorun öz metodundan istifadə etməklə, lakin rəhbərlik tərəfindən istifadə edilənlərə alternativ ehtimallar hazırlamaqla.
- Model hazırlamaq və ya icra etmək, yaxud müvafiq ehtimalları təmin etmək üçün xüsusi təcrübəyə malik olan şəxsi işə götürməklə və ya cəlb etməklə.
- Digər müqayisə edilə bilən şərtlərin, əməliyyatların və ya hadisələrin və ya müvafiq olduqda, müqayisə edilə bilən aktiv və ya öhdəliklər üçün bazarları nəzərə almaqla.

A122. Auditor həmçinin müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrin yalnız bir hissəsi üçün (məsələn, müəyyən bir ehtimal üçün və ya uçot qiymətləndirməsinin yalnız müəyyən hissəsi əhəmiyyətli təhrif riskinə səbəb olduqda) müşahidə əsaslı qiymətləndirmələr və ya qiymətləndirmələrin hədudlarını hazırlaya bilər.

A123. Müşahidə əsaslı qiymətləndirmələr və ya qiymətləndirmələrin hədudlarını hazırlamaq üçün auditorun öz metodlarından, ehtimallarından və ya məlumatlarından istifadə edərkən, auditor rəhbərliyin metodlarının, ehtimallarının və ya məlumatlarının məqsədəuyğunluğu haqqında sübutlar əldə edə bilər. Məsələn, əgər auditor rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin əsaslılığını müəyyən etmək üçün qiymətləndirmələrin hədudlarının işlənilməsi hazırlanmasında auditorun öz ehtimallarından istifadə edərsə, auditor həmçinin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan əhəmiyyətli ehtimalların seçilməsində rəhbərliyin mühakimələrinin rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətlərinə səbəb olub-olmaması ilə bağlı fikir formalaşdırma bilər.

A124. 29(a) paragrafında auditorun qiymətləndirmələrinin hədudlarına yalnız yetərli müvafiq audit sübutları ilə əsaslandırılan məbləğlərin daxil olduğunu müəyyən etməsi tələbi o demək deyildir ki, auditorun

qiymətləndirmələrin həmin hüdudlarında hər bir mümkün nəticəni fərdi olaraq əsaslandırmaq üçün audit sübutları əldə etməsi gözlənilir. Əksinə, auditor çox ehtimal ki, qiymətləndirmələrin hüdudlarının son nöqtələrinin mövcud şəraitdə əsaslandırılmış olmasını müəyyən etmək üçün sübut əldə edəcək və bununla da bu iki son nöqtə arasındakı məbləğlərin də əsaslandırılmış olduğunu təsdiq edəcəkdir.

A125. Auditorun qiymətləndirmələrinin hüdudlarının ölçüsü bütövlükdə maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətliliyindən dəfələrlə çox ola bilər, xüsusən də əhəmiyyətlilik əməliyyat nəticələrinə əsaslandığında (məsələn, vergiqoymadan əvvəlki mənfəət) və bu tədbir aktivlər və ya digər balans hesabatları ilə müqayisədə nisbətən kiçik olduqda. Bu vəziyyətin daha çox uçot qiymətləndirmələri ilə əlaqəli qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin özü əhəmiyyətlilikdən dəfələrlə çox olduğu hallarda yaranma ehtimalı daha çoxdur ki, bu da uçot qiymətləndirmələrinin müəyyən növləri üçün və ya sığorta və ya bankçılıq kimi müəyyən sahələrdə daha geniş yayılmış, qeyri-müəyyənliyin daha yüksək olması bu sahələrə xasdır və maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrində bununla bağlı xüsusi tələblər ola bilər. Bu BAS-ın tələblərinə uyğun olaraq yerinə yetirilmiş prosedurlara və əldə edilmiş audit sübutlarına əsaslanaraq, auditor belə qənaətə gələ bilər ki, əhəmiyyətlilikdən dəfələrlə çox olan qiymətləndirmələrin hüdudları, auditorun mühakiməsinə əsasən, mövcud vəziyyətə uyğundur. Belə olduqda, auditorun qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı açıqlamaların əsaslılığını qiymətləndirməsi, xüsusən də qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin yüksək olması və mümkün nəticələrin diapazonu bu cür açıqlamalarda müvafiq qaydada çatdırılıb-çatdırılmaması getdikcə daha vacib olur. A139-A144 paraqrafları mövcud şəraitdə müvafiq ola biləcək əlavə mülahizələri ehtiva edir.

Audit sübutları ilə bağlı digər mülahizələr (İst: Paraq. 30)

A126. Uçotu qiymətləndirmələri ilə bağlı əhəmiyyətli təhrif risklərinə dair audit sübutu kimi istifadə ediləcək məlumat müəssisə tərəfindən hazırlanmış, rəhbərliyin ekspertinin işindən istifadə etməklə hazırlanmış və ya kənar məlumat mənbəyi tərəfindən verilmiş ola bilər.

Kənar məlumat mənbələri

A127. 500 sayılı BAS-da⁵³ izah edildiyi kimi, kənar məlumat mənbəyindən əldə edilən məlumatın etibarlılığına onun mənbəyi, xüsusiyyəti və əldə edildiyi şərait təsir edir. Nəticə etibarlı ilə, uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə olunan məlumatın etibarlılığını nəzərdən keçirmək üçün auditorun əlavə audit prosedurlarının xüsusiyyəti və həcmi bu amillərin xarakterindən asılı olaraq dəyişə bilər. Məsələn:

- Bazar və ya sahə məlumatları, qiymətlər və ya qiymətlərlə bağlı məlumatlar bu cür məlumatlarda ixtisaslaşmış vahid kənar məlumat

⁵³ 500 sayılı BAS, A35 paraqrafi

mənbəyindən əldə edildikdə, auditor müqayisə etmək üçün alternativ müstəqil mənbəyə qiymət sorğusu göndərə bilər.

- Bazar və ya sahə məlumatları, qiymətlər və ya qiymətlərlə bağlı məlumatlar bir çox müstəqil kənar məlumat mənbələrindən əldə edildikdə və bu mənbələr arasında konsensusa işarə etdikdə, auditor fərdi mənbədən məlumatların etibarlılığına dair daha az sübut əldə etməli ola bilər.
- Çoxsaylı məlumat mənbələrindən əldə edilən məlumatlar bazara baxışların müxtəlif olmasına işarə etdikdə, auditor baxışlardakı müxtəlifliyin səbəblərini öyrənməyə çalışa bilər. Müxtəliflik müxtəlif metodların, ehtimalların və ya məlumatların istifadəsi nəticəsində yaranır. Məsələn, bir mənbədə cari qiymətlər, digər mənbədə isə gələcək qiymətlər istifadə edilə bilər. Müxtəliflik qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə əlaqəli olduqda, auditorun 26(b) paragrafına əsasən tələb olunur ki, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri kontekstində maliyyə hesabatlarındakı qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi təsvir edən açıqlamaların əsaslandırılmış olub-olmaması barədə yetərli müvafiq audit sübutu əldə etsin. Belə hallarda peşəkar mühakimə tətbiq olunan metodlar, ehtimallar və ya məlumatlar haqqında məlumatların nəzərdən keçirilməsində də vacibdir.
- Kənar məlumat mənbəyindən alınan məlumat həmin mənbə tərəfindən öz modelindən (modellərindən) istifadə etməklə hazırlanıqda, 500 sayılı BAS-ın A43 paragrafında müvafiq tövsiyələr verilir.

A128. Ədalətli dəyərin uçot qiymətləndirmələri üçün kənar məlumat mənbələrindən əldə edilmiş məlumatların uyğunluğu və etibarlılığı ilə bağlı əlavə mülahizələrə aşağıdakılar daxil ola bilər:

- (a) Ədalətli dəyər eyni alət ilə əməliyyatlara və ya aktiv bazar kotirovkalarına əsaslanır;
- (b) Ədalətli dəyər müqayisə edilə bilən aktiv və ya öhdəliklər ilə əməliyyatlara əsaslandıqda, bu əməliyyatlar necə müəyyən edilir və müqayisə edilə bilən hesab edilir;
- (c) Aktiv və ya öhdəlik, yaxud müqayisə edilə bilən aktivlər və ya öhdəliklər üzrə əməliyyatlar olmadıqda, məlumat necə hazırlanmış, o cümlədən hazırlanmış və istifadə edilmiş məlumatlar bazar iştirakçılarının aktiv və ya öhdəliyə qiymət qoyarkən istifadə edəcəyi ehtimalları təmsil edirmi; habelə
- (d) Ədalətli dəyərin qiymətləndirməsi brokerin kotirovkasına əsaslandıqda, brokerin kotirovkası:
 - (i) Eyni növ maliyyə aləti ilə əməliyyatlar aparan market-meykerdendir;
 - (ii) Məcburi və ya qeyri-məcburidir, məcburi təkliflər əsasında kotirovkaların çəkisi daha çoxdur; habelə

- (iii) Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə tələb edildikdə, maliyyə hesabatlarının tarixinə bazar şəraitlərini əks etdirir.

A129. Kənar məlumat mənbəyindən alınan məlumat audit sübutu kimi istifadə edildikdə, auditorun kənar məlumat mənbəyinin istifadə etdiyi metodlar, ehtimallar və digər məlumatlar haqqında anlayış əldə etmək üçün məlumatın əldə edilməsinin mümkünlüyünü və ya kifayət qədər təfərrüatlı olub-olmamasını nəzərdən keçirməsi uyğun ola bilər. Bu, bəzi aspektlərdə məhdudlaşdırıla bilər və nəticədə auditorun yerinə yetiriləcək prosedurların xüsusiyyətini, müddətini və həcmi nəzərə almasına təsir göstərə bilər. Məsələn, qiymətdoyma orqanları çox vaxt ayrı-ayrı qiymətli kağızlar deyil, aktivlərin sinfləri üzrə öz metodları və ehtimalları haqqında məlumat verir. Brokerlər ayrı-ayrı qiymətli kağızlar üçün indikativ broker kotirovkalarını təqdim edərkən çox vaxt öz məlumatları və ehtimalları haqqında verdikləri məlumat məhdud olur. 500 sayılı BAS-ın A44 paragrafında təsdiqləyici məlumatların təmin edilməsinə kənar məlumat mənbəyi tərəfindən qoyulmuş məhdudiyətlərlə bağlı tövsiyələr verilir.

Rəhbərliyin eksperti

A130. Rəhbərliyin eksperti tərəfindən hazırlanmış və ya müəyyən edilmiş uçot qiymətləndirmələrinə aid ehtimallar rəhbərlik tərəfindən uçot qiymətləndirmələrində hazırlanarkən istifadə edildikdə rəhbərliyin ehtimallarına çevrilir. Müvafiq olaraq, auditor bu BAS-da verilən müvafiq tələbləri həmin ehtimallara tətbiq edir.

A131. Rəhbərliyin ekspertinin işi uçot qiymətləndirmələrinə aid metodların və ya məlumat mənbələrinin istifadəsini, yaxud maliyyə hesabatlarına daxil edilmək üçün müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrə və ya əlaqəli açıqlamalara aid nəticələrin və ya qənaətlərin işlənilib hazırlanmasını və ya təqdim edilməsini nəzərdə tutursa, bu BAS-ın 21-29-cu paragraflarının tələbləri auditora 500 sayılı BAS-ın 8(c) paragrafını tətbiq etməkdə kömək edə bilər.

Xidmət təşkilatı

A132 402 sayılı BAS⁵⁴ daxili nəzarət də daxil olmaqla, xidmət təşkilatı tərəfindən göstərilən xidmətlər haqqında auditorun anlayışı, habelə qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinə auditorun cavabları ilə əlaqədardır. Bu səbəbdən müəssisə uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında xidmət təşkilatının xidmətlərindən istifadə etdikdə, 402 sayılı BAS-da əks etdirilən tələblər və tövsiyələr bu BAS-ın tələblərini tətbiq etməkdə auditora kömək edə bilər.

Rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri (İst: Paraq. 32)

A133. Rəhbərliyin qeyri-obyektivliyin hesablar səviyyəsində aşkar edilməsi çətin ola bilər və yalnız uçot qiymətləndirmələrinin qruplarını, bütün uçot

⁵⁴ 402 sayılı "Xidmət təşkilatının xidmətindən istifadə edən müəssisələrin auditi üzrə mülahizələr" BAS

qiymətləndirmələrinin məcmu olaraq nəzərdən keçirərkən və ya bir sıra hesabat dövrləri ərzində müşahidə edildikdə auditor tərəfindən müəyyən edilə bilər. Məsələn, maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş uçot qiymətləndirmələri ayrı-ayrılıqda əsaslandırılmış hesab edilirsə, lakin rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirmələri daim rəhbərlik üçün daha əlverişli maliyyə hesabatlarının nəticələrini təmin edən auditorun əsaslandırılmış nəticələrinin hüdudlarının bir tərəfinə doğru meyli edirsə, belə hallar rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlaməti ola bilər.

A134. Uçot qiymətləndirmələrinə nəzərən rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətlərinə aşağıdakılar aiddir, məsələn:

- Rəhbərliyin mövcud şəraitdə dəyişikliyin baş verdiyinə dair subyektiv fikri əsasında, uçot qiymətləndirməsində və ya onun tərtib edilməsi metodunda dəyişikliklər.
- Rəhbərlik üçün əlverişli müşahidə əsaslı qiymətləndirmə verən əhəmiyyətli ehtimalların və ya məlumatların seçilməsi və ya hazırlanması.
- Nikbinlik və ya bədbinlik ssenarisinin əlaməti ola biləcək bir müşahidə əsaslı qiymətləndirmənin seçilməsi.

Belə əlamətlər müəyyən edildikdə, ya təsdiqləmələr ya da maliyyə hesabatları səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif riski ola bilər. Rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətlərinin özləri ayrı-ayrı uçot qiymətləndirmələrinin əsaslılığı barədə qənaətə gəlmək üçün təhriflər təşkil etmir. Bununla belə, bəzi hallarda audit sübutları rəhbərliyin qeyri-obyektivliyinin əlaməti deyil, təhrifin əlaməti ola bilər.

A135. Rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri auditorun riski qiymətləndirməsinin və müvafiq cavab tədbirlərinin uyğun olaraq qalması ilə bağlı gəldiyi qənaətə təsir göstərə bilər. Auditor həmçinin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında rəhbərliyin yürütdüyü mühakimələrin məqsədəuyğunluğunu şübhə altına qoymaq zərurəti də daxil olmaqla, auditin digər aspektləri üçün nəticələri də nəzərdən keçirməli ola bilər. Bundan əlavə, rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri 700 sayılı BAS-da müzakirə edildiyi kimi, bütövlükdə maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olub-olmaması ilə bağlı auditorun qənaətinə təsir göstərə bilər.⁵⁵

A136. Bundan əlavə, 240 sayılı BAS-ı tətbiq edərkən auditordan maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında rəhbərliyin yürütdüyü mülahizələrin və qəbul etdiyi qərarların fırıldaçılıq nəticəsində yaranan əhəmiyyətli təhrifləri əks etdirə biləcək mümkün qeyri-obyektivliyin əlamətinin olub-olmadığını qiymətləndirməsi tələb olunur.⁵⁶ Maliyyə hesabatlarının saxtalaşdırılması çox vaxt uçot qiymətləndirmələrinin qəsdən təhrif edilməsi yolu ilə, o

⁵⁵ 700 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 11-ci paraqraf

⁵⁶ 240 sayılı BAS, 33(b) paraqrafı

cümlədən uçot qiymətləndirmələrini bilərəkdən aşağı və ya çox göstərməklə həyata keçirilə bilər. Fırıldaqcılıq riski amili də ola bilər rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri auditorun risk qiymətləndirmələrinin, xüsusən də fıırıldaqcılıq risklərinin qiymətləndirilməsinin və əlaqəli cavab tədbirlərinin uyğun olub qalmağının auditor tərəfindən yenidən qiymətləndirilməsinə səbəb ola bilər.

Tətbiq edilmiş audit prosedurları əsasında ümumi qiymətləndirmə

(İst: Paraq. 33)

A137. Auditor planlaşdırılmış audit prosedurlarını yerinə yetirərkən, əldə edilmiş audit sübutları auditorun digər planlaşdırılan audit prosedurlarının xüsusiyyətini, müddətini və ya həcmi dəyişdirməsinə səbəb ola bilər.⁵⁷ Uçot qiymətləndirmələrinə nəzərən audit sübutlarını əldə etmək üçün prosedurları yerinə yetirməklə auditorun diqqətini riskin qiymətləndirilməsinin əsaslandığı məlumatdan əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən məlumat cəlb edə bilər. Məsələn, auditor müəyyən etmişdir ki, qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif riskinin yeganə səbəbi uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasındakı subyektivlikdir. Bununla belə, qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif risklərinə cavab vermək üçün prosedurları yerinə yetirərkən auditor aşkar edə bilər ki, uçot qiymətləndirməsi ilkin olaraq nəzərdə tutulduğundan daha mürəkkəbdir və bu, əhəmiyyətli təhrif riskinin qiymətləndirilməsini şübhə altına ala bilər (məsələn, tərkib riski mürəkkəbliyin təsirinə görə tərkib riski spektrinin daha yüksək hissəsində yenidən qiymətləndirilməli ola bilər) və buna görə də auditor yetərli müvafiq audit sübutlarını əldə etmək üçün əlavə audit prosedurlarını yerinə yetirməli ola bilər.⁵⁸

A138. Tanınmamış uçot qiymətləndirmələrinə nəzərən auditorun qiymətləndirməsi maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tanınma meyarlarına faktiki olaraq əməl edilib-edilməməsinə xüsusi diqqət yetirilə bilər. Uçot qiymətləndirməsi tanınmadıqda və auditor bu qərarın müvafiq olduğu qənaətinə gəldikdə, bəzi maliyyə hesabatları çərçivələri ilə maliyyə hesabatlarına qeydlərdə müvafiq vəziyyətlərin açıqlanması tələb edilə bilər.

Uçot qiymətləndirmələrinin əsaslandırılmış olub-olmamasının və ya təhrif edilib-edilməməsinin müəyyən edilməsi (İst:Paraq. 9, 35)

A139. Yerinə yetirilmiş audit prosedurlarına və əldə edilmiş sübutlara əsaslanaraq, rəhbərliyin müşahidə əsaslı uçot qiymətləndirməsinin və əlaqəli açıqlamaların əsaslandırılmış olub-olmamasını və ya təhrif edilib-edilməməsinə müəyyən edərək:

- Audit sübutu qiymətləndirmələrin həddlərini təsdiqlədikdə, qiymətləndirmənin həddlərinin ölçüsü geniş ola bilər və bəzi

⁵⁷ 330 sayılı BAS, A60 paraqrafı

⁵⁸ Həmçinin bax: 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 31-ci paraqraf.

hallarda bütövlükdə maliyyə hesabatları üçün əhəmiyyətliliyindən dəfələrlə çox ola bilər (həmçinin bax: A125 paragrafı). Mövcud şəraitdə qiymətləndirmənin geniş hədudları uyğun ola bilsə də, bu, qiymətləndirmənin hədudları daxilindəki məbləğlərin əsaslılığı ilə bağlı yetərli müvafiq audit sübutlarının əldə edilib-edilmədiyinin yenidən nəzərdən keçirilməsinin auditor üçün vacib olduğunu göstərə bilər.

- Audit sübutu rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsindən fərqli olan müşahidə əsaslı qiymətləndirməni təsdiqləyə bilər. Belə şəraitdə auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirməsi ilə rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsi arasındakı fərq təhrif yaradır.
- Audit sübutu rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsini ehtiva etməyən qiymətləndirmə hədudlarını təsdiqləyə bilər. Belə şəraitdə təhrif rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsi ilə auditorun qiymətləndirməsinin hədudlarında ən yaxın nöqtə arasındakı fərqdır..

A140. A110-A114 paragraflarında maliyyə hesabatlarına daxil ediləcək rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin və əlaqəli açıqlamaların qiymətləndirməsində auditora kömək etmək üçün tövsiyələr verilir.

A141. Auditorun əlavə audit prosedurları rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsini necə tərtib etməsinin test edilməsini və ya auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirməsini və ya qiymətləndirməsinin hədudlarının işlənilib hazırlanmasını ehtiva etdikdə, auditordan 26(b) və 29(b) paragraflarına uyğun olaraq qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi təsvir edən açıqlamalar və 31-ci paragrafa uyğun olaraq digər açıqlamalar haqqında yetərli müvafiq audit sübutları əldə etməsi tələb olunur. Daha sonra auditor açıqlamalar haqqında əldə edilmiş audit sübutlarını 35-ci paragrafa uyğun olaraq, uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların maliyyə hesabatlarının tərtib olunan çərçivələri baxımından əsaslandırılmış olub-olmaması və ya təhrif olunub-olunmamasına dair ümumi qiymətləndirmənin daxilində nəzərdən keçirir.

A142. 450 sayılı BAS-da həmçinin keyfiyyətlə bağlı açıqlamalara⁵⁹ və açıqlamalardakı təhriflərin firıldaqçılıq əlaməti ola biləcəyi hallara dair tövsiyələr verilir.⁶⁰

A143. Maliyyə hesabatları ədalətli təqdimat çərçivələrinə uyğun hazırlandıqda, maliyyə hesabatlarının ədalətli təqdimatı təmin edib-etmədiyini ilə bağlı auditorun qiymətləndirməsi⁶¹ maliyyə hesabatlarının ümumi təqdimatının, strukturunun və məzmununun, habelə maliyyə hesabatlarında, o cümlədən əlaqəli qeydlərdə, əməliyyatların və hadisələrin ədalətli təqdimatının təmin edilib-edilməməsinin nəzərdən keçirilməsini əhatə edir. Məsələn, uçot qiymətləndirməsində qeyri-müəyyənlik dərəcəsi daha yüksək olduqda, auditor ədalətli təqdimatı

⁵⁹ 450sayılı BAS, A17 paragrafı

⁶⁰ 450 sayılı BAS, A22 paragrafı

⁶¹ 700 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 14-cü paragraf

təmin etmək üçün əlavə açıqlamaların zəruri olduğunu müəyyən edə bilər. Rəhbərlik bu cür əlavə açıqlamaları daxil etmədikdə, auditor qənaətə gələ bilər ki, maliyyə hesabatları əhəmiyyətli dərəcədə təhrif edilmişdir.

A144. Auditor, rəhbərliyin maliyyə hesabatlarında etdiyi açıqlamaların, o cümlədən, məsələn, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı yetərli olmadığını və ya yanlış olduğunu düşündükdə, bunun auditor rəyinə təsiri barədə tövsiyələr 705 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-da⁶² verilir.

Yazılı təqdimatlar (İst: Paraq. 37)

A145. Xüsusi uçot qiymətləndirmələrinə dair yazılı təqdimatlara aşağıdakı təqdimatlar daxil ola bilər:

- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında yürüdülmən əhəmiyyətli mühakimələrdə rəhbərliyə məlum olan bütün müvafiq məlumatlar nəzərə alınmışdır.
- Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə etdiyi metodların, ehtimalların və məlumatların seçilməsində və ya tətbiqində ardıcılıq və məqsədə uyğunluq haqqında.
- Ehtimallar uçot qiymətləndirmələrinə və açıqlamalara uyğun olduqda, rəhbərliyin müəssisənin adından xüsusi tədbirlər planlarını həyata keçirmək niyyətini və imkanını müvafiq şəkildə əks etdirir.
- Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı açıqlamalar, o cümlədən qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi təsvir edən açıqlamalar tamdır və maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri kontekstində əsaslandırılmışdır.
- Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında müvafiq xüsusi bilik və ya bacarıqlar istifadə edilmişdir.
- Heç bir sonrakı hadisə maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş uçot qiymətləndirmələrinə və əlaqəli açıqlamalara düzəlişlərin edilməsini tələb etmir.
- Uçot qiymətləndirmələri maliyyə hesabatlarında tanınmadıqda və ya açıqlanmadıqda, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tanınma və ya açıqlama meyarlarının təmin olunmamasına dair rəhbərliyin qərarının məqsədə uyğunluğu haqqında.

İdarəetməyə məsul şəxslər, rəhbərlik və ya digər əlaqəli tərəflərə məlumat vermə (İst: Paraq. 38)

A146. 260 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-ı tətbiq edərkən auditor idarəetməyə məsul şəxslərlə uçot qiymətləndirmələri və əlaqəli açıqlamalar ilə bağlı

⁶² 705 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 22-23-cü paraqraflar

müəssisənin mühasibat uçotu praktikasının əhəmiyyətli keyfiyyət aspektlərinə dair auditorun fikirləri haqqında məlumat verir.⁶³ Əlavə 2 auditorun idarəetməyə məsul şəxslərə məlumat verərkən nəzərdən keçirə biləcəyi uçot qiymətləndirmələrinə xas olan məsələləri əhatə edir.

A147. 265 sayılı BAS-a uyğun olaraq auditorun audit zamanı daxili nəzarətdə aşkar edilmiş əhəmiyyətli çatışmazlıqlar barədə idarəetməyə məsul şəxslərə yazılı şəkildə məlumat verməsi tələb olunur.⁶⁴ Bu cür əhəmiyyətli çatışmazlıqlara aşağıdakılar ilə əlaqəli nəzarət vasitələri daxil ola bilər:

- (a) Əhəmiyyətli uçot siyasətinin seçilməsi və tətbiq edilməsi, habelə metodların, ehtimalların və məlumatların seçilməsi və tətbiq edilməsi;
- (b) Risklərin idarə edilməsi və əlaqəli sistemlər;
- (c) Kənar məlumat mənbəyindən əldə edilənlər də daxil olmaqla, məlumatların tamlığı; habelə
- (d) Kənar provayderdən əldə edilən modellər də daxil olmaqla, modellərin istifadəsi, işlənilib hazırlanması və təsdiqlənməsi, habelə tələb oluna biləcək hər hansı düzəlişlər.

A148. İdarəetməyə məsul şəxslərə məlumat vermə ilə yanaşı, auditora birbaşa tənzimləyici orqanlara və ya prudensial nəzarətçilərə məlumat verməyə icazə verilə və ya tələb oluna bilər. Bu cür məlumat vermə auditin davam etdiyi bütün müddət ərzində və ya müəyyən mərhələlərində, məsələn, auditin planlaşdırılması və ya auditor hesabatının yekunlaşdırılması zamanı faydalı ola bilər. Məsələn, bəzi yurisdiksiyalarda maliyyə qurumlarının tənzimləyici orqanları maliyyə alətləri ilə əməliyyatlar ilə bağlı nəzarət vasitələrinin fəaliyyət göstərməsi və tətbiqi, aktiv bazarlar olmadıqda maliyyə alətlərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı çətinliklər, gözlənilən kredit itkiləri və sığorta ehtiyatları haqqında məlumat mübadiləsi üçün auditorlarla əməkdaşlıq etməyə çalışır, digər tənzimləyici orqanlar isə müəssisənin əməliyyatlarının əhəmiyyətli aspektləri, o cümlədən müəssisənin xərclərinin smetası təxminləri haqqında auditorun fikirlərini öyrənməyə çalışa bilər. Belə məlumat vermə əhəmiyyətli təhrif risklərini müəyyən etmək, qiymətləndirmək və onlara cavab verməkdə auditor üçün faydalı ola bilər.

Sənədləşdirilmə (İst: Paraq. 39)

A149. Auditorun müəssisə haqqında anlayışının, risk qiymətləndirmələrinin və qiymətləndirilmiş risklərə cavab tədbirlərinin sənədləşdirilməsinə dair tələb və tövsiyələr 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS-da⁶⁵ və 330 sayılı BAS-da⁶⁶ verilir. Bu tövsiyələr 230 sayılı BAS-da⁶⁷ əks etdirilən tələblərə

⁶³ 260 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 16(a) paraqrafı

⁶⁴ 265 sayılı BAS, 9-cu paraqraf

⁶⁵ 315 sayılı (düzəliş edilmiş) BAS, 32-ci paraqraf və A152–A155 paraqrafları

⁶⁶ 330 sayılı BAS, 28-ci paraqraf və A63 paraqrafı

⁶⁷ 230 sayılı BAS, 8(c) paraqrafı

və tövsiyələrə əsaslanır. Bundan əlavə, mühasibat uçotu təxminləri ilə bağlı əhəmiyyətli təhriflərin qiymətləndirilmiş riskləri ilə bağlı auditorun mülahizələri və auditorun cavabları, çox ehtimal ki, idarəetmə və idarəetməyə məsul olan şəxslərlə əlaqənin sənədləşdirilməsi ilə təsdiqlənə bilər.

A150. Auditorun əlavə audit prosedurlarının təsdiqləmələr səviyyəsində qiymətləndirilmiş əhəmiyyətli təhrif riskləri ilə əlaqəsini sənədləşdirərkən, 330 sayılı BAS-a uyğun olaraq, bu BAS auditordan təsdiqləmələr səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərinə gətirib çıxaran səbəbləri nəzərə almasını tələb edir. Bu səbəblər bir və ya bir neçə tərkib riski amili və ya auditorun nəzarət riskini qiymətləndirməsi ilə bağlı ola bilər. Bununla belə, auditordan hər bir uçot qiymətləndirməsi ilə bağlı əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsində hər tərkib riski amilinin necə nəzərə alındığını sənədləşdirməsi tələb olunmur.

A151. Auditor həmçinin aşağıdakıların sənədləşdirilməsini də nəzərdən keçirə bilər:

- Rəhbərlik tərəfindən metodun tətbiqi mürəkkəb modelləşdirməni nəzərdə tutduqda, rəhbərliyin mühakimələrinin ardıcıl şəkildə tətbiq edilib-edilməməsi və müvafiq hallarda, modelin quruluşunun maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin qiymətləndirmə məqsədinə cavab verməsi.
- Metodların, əhəmiyyətli ehtimalların və ya məlumatların seçiminə və tətbiqinə daha yüksək mürəkkəblilik təsir göstərdikdə, riski qiymətləndirmə prosedurlarını yerinə yetirmək, bu risklərə cavab verən prosedurları tərtib edib yerinə yetirmək, yaxud əldə edilən audit sübutlarını qiymətləndirmək üçün xüsusi bacarıq və ya biliklərin tələb edilib-edilməməsini müəyyən etməkdə auditorun mühakimələri. Bu şəraitdə sənədləşdirilmə tələb olunan bacarıq və ya biliklərin necə tətbiq olunduğunu da əhatə edə bilər.

A152. 230 sayılı BAS-ın A7 paragrafında qeyd edilir ki, auditorun tətbiq etdiyi peşəkar inamsızlığı sənədləşdirmək üçün vahid bir yol olmaya bilər, lakin buna baxmayaraq auditin sənədləşdirilməsi auditorun peşəkar inamsızlıq tətbiq etməsinə dair sübutu təmin edə bilər. Məsələn, uçot qiymətləndirmələrinə nəzərən, əldə edilmiş audit sübutları rəhbərliyin təsdiqləmələrini həm təsdiq edən, həm də onlara zidd olan sübutları ehtiva etdikdə, sənədləşdirməyə auditorun həmin sübutları necə qiymətləndirdiyi, o cümlədən əldə edilən audit sübutlarının yetərlik və müvafiqlik barədə qənaətinin formalaşdırılması zamanı yürüdülmüş peşəkar mühakimələr daxil ola bilər. Sənədləşdirmənin auditor tərəfindən peşəkar inamsızlığın tətbiq edilməsi ilə bağlı sübutu təmin edə biləcəyi bu BAS-ın digər tələblərinə aşağıdakılar daxildir:

- 13(d) paragrafi, auditorun əldə etdiyi anlayışı müəssisənin maliyyə hesabatlarına daxil ediləcək uçot qiymətləndirmələri və əlaqəli açıqlamalar haqqında öz gözləntilərini formalaşdırarkən necə tətbiq

etdiyi və bu gözləntilərin rəhbərlik tərəfindən tərtib edilmiş müəssisənin maliyyə hesabatları ilə müqayisədə necə olması ilə bağlı;

- Təsdiqedicisi ola bilən audit sübutlarının əldə edilməsinə və ya ziddiyyətli ola bilən audit sübutlarının istisna edilməsinə qarşı qərəzsiz şəkildə yetərli müvafiq sübutlar əldə etmək üçün əlavə audit prosedurlarının tərtib edilməsini və həyata keçirilməsini tələb edən 18-ci paraqraf;
- Rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətlərindən bəhs edən 23(b), 24(b), 25(b) paraqraflar və 32-ci paraqraf; habelə
- Təsdiqedicisi və ya ziddiyyətli olub-olmamasından asılı olmayaraq, bütün müvafiq audit sübutlarının auditor tərəfindən nəzərdən keçirilməsini nəzərdə tutan 34-cü paraqraf.

Tərkib riski amilləri

Giriş

Əlavə 1

(İst: Paraq. 2, 4, 12(c), A8, A66)

1. Uçot qiymətləndirmələri və əlaqəli açıqlamalar üçün təsdiqləmələr səviyyəsində əhəmiyyətli təhrif risklərinin müəyyən edilməsi, qiymətləndirilməsi və cavablandırılması zamanı bu BAS-a uyğun olaraq auditorun uçot qiymətləndirmədəki qeyri-müəyyənliyin dərəcəsini və bu uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında istifadə olunan metodların, ehtimalların və məlumatların seçilməsinə və tətbiqinə, maliyyə hesabatlarına daxil edilmək üçün rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirmənin və müvafiq əlaqəli açıqlamaların seçilməsində mürəkkəblilik, subyektivlik və ya digər tərkib riski amillərinin nə dərəcədə təsir etməsini nəzərə alması tələb olunur.
2. Uçot qiymətləndirməsi ilə bağlı tərkib riski, nəzarət vasitələri nəzərdən keçirilməzdən əvvəl uçot qiymətləndirməsi haqqında təsdiqləmə əhəmiyyətli təhriflərə meyilliyidir. Tərkib riski uçot qiymətləndirməsinin düzgün tərtib edilməsində çətinliklərə səbəb olan tərkib riski amilləri nəticəsində yaranır. Bu Əlavədə maliyyə hesabatlarına daxil edilmək üçün uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması və rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin və əlaqəli açıqlamaların seçilməsi kontekstində qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik, subyektivlik və mürəkkəblilik kimi tərkib risk xüsusiyyəti və onların qarşılıqlı əlaqələri haqqında əlavə izahatlar verilir.

Hesablama qaydaları

3. Hesablama qaydaları və maliyyə hesabatı maddəsinin xüsusiyyəti, vəziyyəti və şərtləri müvafiq qiymətləndirmə atributlarının yaranmasına səbəb olur. Maddənin dəyərini və ya qiymətini birbaşa müşahidə etmək mümkün olmadıqda, müvafiq metodu tətbiq etməklə və müvafiq məlumat və ehtimallardan istifadə etməklə uçot qiymətləndirməsinin hazırlanması

tələb olunur. Metod, müvafiq qiymətləndirmə atributlarının hesablama qaydaları əsasında maddənin dəyərinə və ya qiymətinə necə təsir edəcəyinə dair mövcud bilikləri əks etdirmək üçün maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə müəyyən edilə bilər və ya rəhbərlik tərəfindən seçilə bilər.

Hesablamada qeyri-müəyyənlik

4. Hesablamada dəqiqliyin olmamasına meyillik mühasibat uçotu çərçivələrində çox vaxt hesablamada qeyri-müəyyənlik adlandırılır. Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik bu BAS-da hesablamağa xas olan dəqiqliyin olmamasına meyillik kimi müəyyən edilir. Bu, maliyyə hesabatlarında tanınan və ya açıqlanan maliyyə hesabatlarının maddəsi üçün tələb olunan pul məbləği dəyərini və ya qiymətin birbaşa müşahidəsi vasitəsilə dəqiqliklə hesablana bilmədikdə yaranır. Birbaşa müşahidə mümkün olmadıqda, növbəti ən dəqiq alternativ hesablama strategiyası, müvafiq qiymətləndirmə atributları haqqında müşahidə edilə bilən məlumatlardan istifadə edərək, müvafiq hesablama qaydaları əsasında maddənin dəyəri və ya qiyməti haqqında mövcud bilikləri əks etdirən metodun tətbiqidir.
5. Bununla belə, bu cür bilik və ya məlumatların mövcudluğuna qoyulan məhdudiyyətlər hesablama prosesinə daxil edilən bu cür məlumatları yoxlamaq imkanını və buna görə də hesablamaların nəticələrinin dəqiqliyini məhdudlaşdırır. Bundan əlavə, mühasibat uçotu çərçivələrinin əksəriyyəti nəzərə alınmalı olan məlumatla bağlı praktiki məhdudiyyətlərin olduğunu qəbul edir, məsələn, onun əldə edilməsinə çəkilən xərclər faydalarından çox olduğu hallarda. Bu məhdudiyyətlərdən irəli gələn qiymətləndirmədə dəqiqliyin olmaması onun tərkibindədir, çünki onu hesablama prosesindən kənarlaşdırmaq mümkün deyil. Müvafiq olaraq, bu cür məhdudiyyətlər qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin mənbəyidir. Hesablama prosesində baş verə biləcək digər hesablamada qeyri-müəyyənlik mənbələri, ən azı, nəzəriyyədə, metod düzgün tətbiq edildikdə aradan qaldırıla bilər və buna görə də qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlikdən daha çox potensial təhrif mənbəyidir.
6. Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik son nəticədə əsas aktiv və ya öhdəlikdən yaranacaq gələcək iqtisadi səmərənin qeyri-müəyyən daxilolmaları və ya xaric olmalarına aid olduqda, bu hərəkətlərin nəticəsi yalnız maliyyə hesabatları tarixindən sonra müşahidə edilə bilər. Tətbiq olunan hesablama qaydasının xüsusiyyətindən və maliyyə hesabatlarının maddəsinin xüsusiyyəti, vəziyyəti və şəraitindən asılı olaraq, bu nəticə maliyyə hesabatlarının yekunlaşdırılmasından əvvəl və ya yalnız sonrakı tarixdə birbaşa müşahidə oluna bilər. Bəzi uçot qiymətləndirmələri üçün ümumiyyətlə birbaşa müşahidə olunan heç bir nəticə olmaya bilər.
7. Bəzi qeyri-müəyyən nəticələri ayrı-ayrı maddələr üçün yüksək dəqiqliklə proqnozlaşdırmaq nisbətən asan ola bilər. Məsələn, istehsal dəzqahının istismar müddəti, onun orta istismar müddəti haqqında kifayət qədər

texniki məlumat olduqda asanlıqla proqnozlaşdırıla bilər. Gələcək nəticəni, məsələn, fərdin aktuar ehtimallara əsaslanaraq gözlənilən ömür müddətini ağılabatan dəqiqliklə proqnozlaşdırmaq mümkün olmadıqda, bir qrup fərd üçün həmin nəticəni daha yüksək dəqiqliklə proqnozlaşdırmaq mümkün ola bilər. Bəzi hallarda hesablama qaydalarında hesablama məqsədləri üçün müvafiq uçot vahidi portfel səviyyəsində müəyyən edilə bilər ki, bu da qiymətləndirmədə tərkib qeyri-müəyyənliyi azalda bilər.

Mürəkkəblilik

8. Mürəkkəblilik (yəni, nəzarət vasitələrinin nəzərdən keçirilməsindən əvvəl uçot qiymətləndirməsinin hazırlanması prosesinin tərkib mürəkkəbliyi) tərkib riskinə səbəb olur. Tərkib mürəkkəbliyi aşağıdakı hallarda yaranı bilər:
 - Aralarında çoxlu və ya qeyri-xətti əlaqələri olan bir çox qiymətləndirmə atributları olduqda;
 - Bir və ya daha çox qiymətləndirmə atributları üçün müvafiq dəyərlərin müəyyən edilməsi üçün çoxsaylı məlumat dəstləri tələb edildikdə;
 - Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında və ya zəruri ehtimallar arasında korrelyasiya olduqda daha çox ehtimal tələb olunduqda.
 - İstifadə olunan məlumatları müəyyən etmək, toplamaq, əldə etmək və ya öyrənmək ilkin olaraq çətin olduqda.
9. Mürəkkəblilik metodun və onun tətbiqi üçün istifadə olunan hesablama prosesinin və ya modelin mürəkkəbliyi ilə bağlı ola bilər. Məsələn, modeldəki mürəkkəblilik qeyri-müəyyən gələcək nəticələri və ya hipotetik davranışları proqnozlaşdırmaq üçün ehtimallara əsaslanan qiymətləndirmə anlayışları və ya üsulları, opsiyon qiymətlərini müəyyən edən düsturları və ya simulyasiya üsullarının tətbiqinə ehtiyacın olmasını əks etdirə bilər. Eynilə, hesablama prosesi üçün ehtimalın irəli sürülməsini və ya mürəkkəb riyazi və ya statistik anlayışların tətbiqini əsaslandırmaq üçün bir çox mənbədən əldə edilən məlumatlar və ya bir neçə məlumat dəsti tələb edilə bilər.
10. Mürəkkəblilik nə qədər çox olarsa, rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsinin hazırlamaq üçün xüsusi bacarıq və ya bilikləri tətbiq etməli və ya rəhbərliyin ekspertini cəlb etməli olacağı ehtimalı bir o qədər yüksək olacaq, məsələn:
 - Hesablama qaydaları və məqsədləri və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin digər tələbləri kontekstində istifadə edilə bilər qiymətləndirmə anlayışları və üsulları və bu anlayışların və ya üsulların necə tətbiq ediləcəyi;
 - Hesablama qaydalarının xüsusiyyəti və uçot qiymətləndirmələrinin hazırlandığı maliyyə hesabatlarının maddələrinin xüsusiyyəti, vəziyyəti və şəraiti nəzərə alınmaqla müvafiq ola bilən əsas qiymətləndirmə atributları; yaxud

- Daxili mənbələrdən (o cümlədən, baş kitablardan və ya köməkçi jurnallardan, kənar mənbələrdən) və ya kənar məlumat mənbələrindən müvafiq məlumat mənbələrinin müəyyən edilməsi, bu cür mənbələrdən məlumatların əldə edilməsində və ya metodun tətbiqi zamanı onun təhlükəsizliyinin qorunub saxlanılmasında yarana biləcək çətinliklərin necə aradan qaldırılmasının müəyyən edilməsi və ya həmin məlumatların uyğunluğu və etibarlılığı haqqında anlayışın əldə edilməsi.
11. Məlumatlarla bağlı mürəkkəblik, aşağıdakı hallarda yarana bilər, məsələn:
- (a) Məlumatların əldə edilməsi çətin olduqda və ya məlumatlar hamı üçün əldə edilə bilməyən əməliyyatlara aid olduqda. Belə məlumatlar, məsələn, kənar məlumat mənbəyi vasitəsilə əldə oluna bildikdə belə, kənar məlumat mənbəyi istifadə etdiyi əsas məlumat mənbələri və tətbiq etdiyi hər hansı məlumatın emalı haqqında müvafiq məlumatı açıqlamayanadək, məlumatların uyğunluğunu və etibarlılığını nəzərə almaq çətin olduqda;
 - (b) Kənar məlumat mənbəyinin gələcək şəraitlər və ya hadisələrlə bağlı fikirlərini əks etdirən və ehtimalın əsaslandırılması üçün uyğun ola biləcək məlumatlar haqqında anlayışı bu fikirlərin hazırlanması zamanı nəzərə alınan məntiqi əsaslandırma və məlumata dair şəffaflıq olmadan anlayış əldə etmək çətin olduqda;
 - (c) Müəyyən növ məlumatlar haqqında anlayışın əldə edilməsi, məsələn, mürəkkəb maliyyə alətləri və ya sığorta məhsulları ilə bağlı əməliyyatlara dair hüquqi müqavilələrin şərtlərini özündə əks etdirən məlumatları düzgün başa düşmək üçün tələb oluna bilən hallarda, texniki cəhətdən mürəkkəb biznes və ya hüquqi anlayışların öyrənilməsi tələb edildiyi üçün mahiyyət etibarilə çətin olduqda.

Subyektivlik

12. Subyektivlik (yəni, nəzarət vasitələrini nəzərdən keçirməzdən əvvəl uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması prosesinə xas olan subyektivlik) qiymətləndirmə atributları haqqında əqləbatan dərəcədə əlçatan olan bilik və ya məlumatların tərkib məhdudiyətlərini əks etdirir. Belə məhdudiyətlər mövcud olduqda, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri müəyyən mühakimələrin yürüdülməsi üçün tələb olunan əsas təmin etməklə subyektivlik dərəcəsini azalda bilər. Bu cür tələblər, məsələn, məsrəf məhdudiyətlərinin qiymətləndirilməsi, açıqlanması, uçot vahidi və ya tətbiqi ilə bağlı açıq və ya nəzərdə tutulan məqsədlər qoya bilər. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri, həmçinin bu mühakimələr haqqında açıqlamalara dair tələblər müəyyən etməklə bu cür mühakimələrin vacibliyini vurğulaya bilər.
13. Çox vaxt subyektivliklə bağlı olan aşağıdakı məsələlərin bəzilərinin və ya hamısının müəyyən edilməsində, bir qayda olaraq, rəhbərliyin mühakimələri tələb olunur:
- Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri ilə

müəyyən edilmədiyi hallarda, mövcud bilikləri nəzərə alaraq, qiymətləndirmə metodunda istifadə ediləcək müvafiq qiymətləndirmə yanaşmaları, anlayışları, üsulları və amilləri;

- Müxtəlif potensial məlumat mənbələri olduqda, qiymətləndirmə atributlarının müşahidə oluna bildiyi hallarda istifadə ediləcək müvafiq məlumat mənbələri;
 - Qiymətləndirmə atributları müşahidə oluna bilmədiyi hallarda, məsələn, bazara dair məlumatlar da daxil olmaqla optimal olaraq bütün mövcud məlumatları nəzərə alaraq müvafiq ehtimallar və ya ehtimallar diapazonu;
 - Rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsini seçmək üçün ağılabatan mümkün nəticələrin diapazonu və bu diapazonda olan müəyyən nöqtələrin maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə tələb edilən hesablama qaydalarının məqsədlərinə uyğun olmasının nisbi ehtimalı; habelə
 - Maliyyə hesabatlarında rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin seçilməsi və ediləcək əlaqəli açıqlamalar.
14. Gələcək hadisələr və ya şəraitlərlə bağlı ehtimalların edilməsi çətinliyi həmin hadisələrin və ya şəraitlərin qeyri-müəyyənlik dərəcəsinə görə dəyişən mühakimələrin istifadəsini nəzərdə tutur. Qeyri-müəyyən gələcək hadisələrin və ya şəraitlərin proqnozlaşdırma imkanının dəqiqliyi həmin hadisələrin və ya şəraitlərin keçmiş şəraitlər, hadisələr və əlaqəli nəticələr haqqında biliklər də daxil olmaqla biliklərə əsaslanaraq müəyyən edilməsinin mümkünlük dərəcəsindən asılıdır. Dəqiqliyin olmaması da yuxarıda təsvir olunduğu kimi qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyə səbəb olur.
15. Gələcək nəticələrə nəzərən yalnız nəticənin qeyri-müəyyən olan xüsusiyyətləri üçün ehtimallar irəli sürülməlidir. Məsələn, balans hesabatı tarixinə malların satışı üzrə debitor borcunun mümkün dəyərsizləşməsinin qiymətləndirilməsini nəzərdən keçirərkən, debitor borcunun məbləği birmənalı şəkildə müəyyən edilə və əlaqəli əməliyyat üzrə sənədlərdə birbaşa müşahidə oluna bilər. Qeyri-müəyyən ola bilən müvafiq hallarda, dəyərsizləşmə nəticəsində yaranan zərərin məbləği ola bilər. Bu halda, yalnız itki ehtimalı və belə itkinin məbləği və müddəti haqqında ehtimallar tələb oluna bilər.
16. Bununla belə, digər hallarda, aktivlə bağlı hüquqlarda təcəssüm etdirilən pul vəsaitlərinin hərəkətinin məbləğləri qeyri-müəyyən ola bilər. Belə hallarda həm pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə əsas hüquqların məbləğləri, həm də dəyərsizləşmə nəticəsində yaranan potensial itkilər barədə ehtimallar etmək lazım ola bilər.
17. Rəhbərliyin keçmiş şəraitlər və hadisələr haqqında məlumatları, cari tendensiyalar və gələcək hadisələrlə bağlı gözləntiləri nəzərə alması lazım ola bilər. Keçmiş şəraitlər və hadisələr gələcək nəticələrin qiymətləndirilməsində ekstrapolyasiya edilə bilən keçmiş dövrlərdə

təkrarlanan modellərə diqqət çəkən keçmiş dövrlər üzrə məlumatları təmin edir. Bu cür keçmiş dövrlər üzrə məlumatlar, həmçinin belə davranış modellərinin zamanla dəyişməsinə (dövrələr və ya tendensiyalar) göstərə bilər. Bunlar göstərə bilər ki, keçmiş dövrlərdəki əsas davranış modelləri gələcək nəticələrin qiymətləndirilməsində də ekstrapolyasiya edilə bilən bir qədər proqnozlaşdırıla bilən yollarla dəyişir. Keçmiş dövrlərdə bu cür davranış modellərinə, yaxud əlaqəli dövrlərdə və ya tendensiyalarda mümkün dəyişiklikləri göstərən digər məlumat növləri də mövcud ola bilər. Bu cür məlumatların proqnozlaşdırılma dəyəri ilə bağlı çətin mühakimələrə ehtiyac ola bilər.

18. Uçot qiymətləndirmələri hazırlanarkən yürüdülmən mühakimələrin həcmi və xüsusiyyəti (o cümlədən tətbiq edilən subyektivlik dərəcəsi) rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında məqsədə uyğun hesab etdiyi tədbirlər planı ilə bağlı qərarlar qəbul edərkən rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi üçün imkan yarada bilər. Mürəkkəblik və ya qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik və ya hər ikisinin səviyyəsi yüksək olduqda, rəhbərliyin qeyri-obyektivliyi və ya fırıldaçılığı riski və imkanı da arta bilər.

Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin subyektivlik və mürəkkəblik ilə əlaqəsi

19. Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik uçot qiymətləndirməsinin hazırlanmasında istifadə edilə bilən mümkün metodlarda, məlumat mənbələrində və ehtimallarda tərkib dəyişikliklərə səbəb olur. Bu, subyektivliyə və nəticə etibarını ilə, uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında mühakimə yürütmək zərurətinə səbəb olur. Bu cür mühakimələr müvafiq metodların və məlumat mənbələrinin seçilməsində, ehtimalların irəli sürülməsində, habelə maliyyə hesabatlarına daxil etmək üçün rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların seçilməsində tələb olunur. Bu mühakimələr maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tanınma, qiymətləndirmə, təqdim edilmə və məlumatların açıqlanmasına dair tələbləri kontekstində yürüdülmür. Bununla belə, bu mühakimələri əsaslandırmaq üçün bilik və ya məlumatların mövcudluğu və əlçatanlığı ilə bağlı məhdudiyətlər olduğundan, onlar subyektiv xüsusiyyət daşıyır..
20. Bu cür mühakimələrdə subyektivlik onların yürüdülməsində rəhbərliyin qərəzli və ya qərəzsiz qeyri-obyektivliyinə imkan yaradır. Mühasibat uçotu çərçivələrinin çoxu maliyyə hesabatlarına daxil edilmək üçün hazırlanmış məlumatların neytral olmasını (yəni, qeyri-obyektiv olmayan) tələb edir. Qeyri-obyektivliyin, ən azı nəzəriyyədə, qiymətləndirmə prosesindən aradan qaldırıla biləcəyini nəzərə alsaq, subyektivliyi aradan qaldırmaq üçün yürüdülmən mühakimələrdəki potensial qeyri-obyektivlik mənbələri qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik mənbələri deyil, potensial təhrif mənbələridir.
21. Uçot qiymətləndirməsini hazırlamaq üçün istifadə edilə bilən mümkün metodlar, məlumat mənbələri və ehtimallara (bax: 19-cu paraqraf) xas

olan dəyişiklik də mümkün qiymətləndirmə nəticələrində dəyişikliklərə səbəb olur. Ağlabatan dərəcədə mümkün qiymətləndirmə nəticələrinin diapazonunun ölçüsü qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyin dərəcəsindən irəli gəlir və çox vaxt uçot qiymətləndirməsinin həssaslığı adlandırılır. Qiymətləndirmə nəticələrinin müəyyən edilməsi ilə yanaşı, uçot qiymətləndirməsi prosesi həm də mümkün metodlar, məlumat mənbələri və ehtimallara xas olan dəyişikliklərin ağlabatan dərəcədə mümkün qiymətləndirmə nəticələrinin diapazonuna təsirinin təhlilini əhatə edir (həssaslığın təhlili adlandırılır).

22. Maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə tələb edildikdə, həqiqi təqdimatı (yəni, tam, neytral və səhvsiz) təmin edən uçot qiymətləndirmələri üçün maliyyə hesabatlarının təqdimatının işlənilib hazırlanması ağlabatan dərəcədə mümkün qiymətləndirmə nəticələrinin diapazonundan və uçot qiymətləndirməsini müvafiq qaydada təsvir edən əlaqəli açıqlamalardan seçilən rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin seçilməsində müvafiq mühakimələrin yürüdülməsini ehtiva edir. Bu mühakimələrin özləri bu məsələlərə toxunan maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivəsindəki tələblərin xüsusiyyətindən asılı olaraq subyektivliyi ehtiva edə bilər. Məsələn, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsinin seçilməsi üçün xüsusi əsas (məsələn, ehtimal üzrə qiymətləndirilmiş ortalama və ya ən yaxşı uçot qiymətləndirməsi). tələb edə bilər. Eynilə, bu çərçivələr xüsusi açıqlamalar və ya müəyyən edilmiş açıqlama məqsədlərinə cavab verən xüsusi açıqlamalar və ya mövcud vəziyyətdə ədalətli təqdimatı təmin etmək üçün tələb olunan əlavə açıqlamalar tələb edə bilər.
23. Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik dərəcəsi daha yüksək olan uçot qiymətləndirməsinin dəqiqliyi qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik dərəcəsi daha az olan uçot qiymətləndirməsindən daha az olmasına baxmayaraq, uçot qiymətləndirməsi maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri ilə tələb edildikdə maddənin düzgün təqdimatı təmin edilə bilərsə, maliyyə hesabatlarında tanınması üçün maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri üçün kifayət qədər əhəmiyyətli ola bilər. Bəzi hallarda, qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik o qədər böyük ola bilər ki, maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrində tanınma meyarları təmin edilmir və uçot qiymətləndirməsi maliyyə hesabatlarında tanınmır. Hətta bu vəziyyətdə belə, məsələn, müşahidə əsaslı qiymətləndirməni və ya məntiq baxımından mümkün qiymətləndirmə nəticələrini və qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi və maddənin tanınmasında məhdudiyətləri təsvir edən məlumatları açıqlamaq üçün açıqlamaya dair müvafiq tələblər mövcud ola bilər. Bu vəziyyətdə maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin tələbləri daha çox və ya daha az dərəcədə dəqiqləşdirilə bilər. Müvafiq olaraq, bu vəziyyətdə subyektivliyi ehtiva edən əlavə mühakimələr yürüdülməlidir.

İdarəetməyə məsul şəxslərə məlumatvermə

Auditorun uçot qiymətləndirmələri və əlaqəli açıqlamalarla bağlı müəssisənin mühasibat uçotu praktikasının əhəmiyyətli keyfiyyət aspektləri haqqında fikirləri ilə bağlı idarəetməyə məsul şəxslərə məlumat verərkən nəzərdən keçirə biləcəyi məsələlərə aşağıdakılar daxildir:

- (a) Rəhbərlik uçot qiymətləndirmələrinə və əlaqəli açıqlamalara ehtiyacın olması və ya dəyişikliklərin edilməsinə səbəb ola biləcək əməliyyatları, digər hadisələri və şəraitləri necə müəyyən etməsi;
- (b) Əhəmiyyətli təhrif riskləri;
- (c) Uçot qiymətləndirmələrinin bütövlükdə maliyyə hesabatlarına nisbətən əhəmiyyətliliyi;
- (d) Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin xüsusiyyəti, və həcmi və onunla bağlı risklər ilə bağlı anlayışının olması (və ya anlayışın olmaması);
- (e) Rəhbərliyin müvafiq xüsusi bacarıq və ya bilikləri tətbiq edib-etməməsi və ya müvafiq ekspertləri işə cəlb edib-etməməsi;
- (f) Auditorun müşahidə əsaslı qiymətləndirməsi və ya qiymətləndirmə həddləri ilə rəhbərliyin müşahidə əsaslı qiymətləndirməsi arasındakı fərqlər haqqında auditorun fikirləri;
- (g) Uçot qiymətləndirmələri və uçot qiymətləndirmələrinin maliyyə hesabatlarında təqdimatı ilə bağlı uçot siyasətinin seçilməsinin məqsəduyğunluğu haqqında auditorun fikirləri;
- (h) Rəhbərliyin mümkün qeyri-obyektivliyinin əlamətləri;
- (i) Uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması üsullarında əvvəlki dövrlə müqayisədə edilmiş və ya edilməli olan dəyişikliyin olub-olmaması;
- (j) Əvvəlki dövrlə müqayisədə uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması üsullarında dəyişiklik edildikdə, onun səbəbi və əvvəlki dövrlərdə hazırlanan uçot qiymətləndirmələrinin nəticələri;
- (k) Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanması üsullarının, o cümlədən rəhbərlik modeldən istifadə etdikdə, qiymətləndirmənin məqsədləri, xüsusiyyəti, şərtləri və şəraitləri, habelə maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin digər tələbləri kontekstində müvafiq olub-olmaması;
- (l) Uçot qiymətləndirmələrində istifadə olunan əhəmiyyətli ehtimalların xüsusiyyəti və nəticələri, habelə ehtimalların işlənilib hazırlanmasında tətbiq olunan subyektivlik dərəcəsi;
- (m) Əhəmiyyətli ehtimalların bir-biri ilə və digər uçot qiymətləndirmələrində

istifadə olunanlarla, yaxud müəssisənin biznes fəaliyyətinin digər sahələrində istifadə olunan ehtimallarla uyğun olub-olmaması;

- (n) Əhəmiyyətli ehtimalların məqsədəuyğunluğu və ya maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinin müvafiq tətbiqi ilə əlaqəli olduqda, rəhbərliyin xüsusi tədbirlər planını həyata keçirmək niyyətinin və bunu etmək imkanının olub-olmaması;
- (o) Rəhbərliyin alternativ ehtimalları və ya nəticələri necə nəzərdən keçirməsi və nə üçün onları rədd etməsi, yaxud rəhbərliyin uçot qiymətləndirməsini hazırlayarkən qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənliyi başqa şəkildə necə aradan qaldırması;
- (p) Rəhbərliyin uçot qiymətləndirmələrinin hazırlanmasında istifadə etdiyi məlumatların və əhəmiyyətli ehtimalların maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələri kontekstində müvafiq olub-olmaması;
- (q) Kənar məlumat mənbəyindən əldə edilən məlumatın uyğunluğu və etibarlılığı;
- (r) Kənar məlumat mənbəyindən əldə edilən məlumatlara və ya rəhbərlik və ya rəhbərliyin eksperti tərəfindən həyata keçirilən qiymətləndirmələrə aid yetərli müvafiq audit sübutları əldə edərək yaranan əhəmiyyətli çətinliklər;
- (s) Auditor və rəhbərlik və ya rəhbərliyin eksperti arasında qiymətləndirmələrlə bağlı mühakimələrdə əhəmiyyətli fərqlər;
- (t) Uçot qiymətləndirmələri ilə bağlı qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik də daxil olmaqla, maliyyə hesabatlarında açıqlanması tələb olunan əhəmiyyətli risklərin və təhlükələrin müəssisənin maliyyə hesabatlarına potensial təsiri;
- (v) Qiymətləndirmədə qeyri-müəyyənlik ilə bağlı maliyyə hesabatlarında edilən açıqlamaların əsaslılığı;
- (vi) Uçot qiymətləndirmələrinin və əlaqəli açıqlamaların maliyyə hesabatlarında tanınması, qiymətləndirilməsi, təqdim edilməsi və açıqlanması ilə bağlı rəhbərliyin qərarlarının maliyyə hesabatlarının tətbiq olunan çərçivələrinə uyğun olub-olmaması.

