

Սույն հավելվածում ընդգրկված ստանդարտները թարգմանվել և հրապարակվել են Հաշվապահների միջազգային դաշնության համաձայնությամբ, և համապատասխանում են միջազգային ստանդարտներին, որոնք պատրաստվել են Հաշվապահների միջազգային դաշնության կողմից աջակցվող Աուդիտի և հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից: Ստանդարտների հրապարակումը թույլատրվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում: Բոլոր իրավունքները, ներառյալ հեղինակային իրավունքը, Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս պաշտպանված են, բացառությամբ անձնական օգտագործման կամ այլ օրինական նպատակներով հրապարակելու իրավունքից: Հավելյալ տեղեկատվության համար կարող եք այցելել Հաշվապահների միջազգային դաշնության հետևյալ կայք էջը՝ [www.ifac.org](http://www.ifac.org) կամ դիմել հետևյալ հասցեով՝ [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org):

## ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 1

### ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ ՈՒ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԱՇԽԱՏԱՆՔՆԵՐ, ԻՆՉՊԵՍ ՆԱԵՎ ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՄԱՆ ՈՒ ՀԱՐԱԿԻՑ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՅԼ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂ ԸՆԿԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

#### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ստանդարտի շրջանակները.....	1-3
Սույն ստանդարտի ազդեցությունը.....	4-9
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	10
<b>Նպատակը.....</b>	<b>11</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>12</b>
<b>Պահանջները</b>	
Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին.....	13-15
Որակի վերահսկողության համակարգի տարրերը.....	16-17
Ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը.....	18-19
Վարքագծի համապատասխան պահանջները.....	20-25
Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը.....	26-28

Մարդկային ռեսուրսներ.....	29-31
Առաջադրանքի իրականացումը.....	32-47
Վերահսկումը (մոնիտորինգը).....	48-56
Որակի վերահսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը.....	57-59
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին.....	Ա1
Որակի վերահսկողության համակարգի տարրերը.....	Ա2-Ա3
Ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը.....	Ա4-Ա6
Վարքագծի համապատասխան պահանջները.....	Ա7-17
Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը.....	Ա18-Ա23
Մարդկային ռեսուրսներ.....	Ա24-Ա31
Առաջադրանքի իրականացումը.....	Ա32-Ա63
Վերահսկումը (մոնիտորինգը).....	Ա64-Ա72
Որակի վերահսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը.....	Ա73-Ա75

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>> որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտ (ՈՎՄՍ) 1-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Որակի վերահսկողության սույն միջազգային ստանդարտը վերաբերում է ընկերության պատասխանատվությանը, որ նա կրում է որակի վերահսկողության իր համակարգերի համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ու դիտարկման, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքների առնչությամբ: Սույն ստանդարտը պետք է ընթերցվի վարքագծի համապատասխան պահանջների հետ զուգակցված:
2. Աուդիտի և հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ԱՀՄՍԽ) այլ դրույթներով սահմանվում են լրացուցիչ ստանդարտներ և ուղեցույց՝ հատուկ բնույթի

առաջադրանքների որակի վերահսկողության ընթացակարգերի նկատմամբ ընկերության աշխատակազմի պատասխանատվության վերաբերյալ: ԱՄՍ 220-ը, օրինակ, վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրության որակի վերահսկողության ընթացակարգերին:

3. Որակի վերահսկողության համակարգը ներառում է կանոններ, որոնք ուղղված են պարագրաֆ 11-ի նպատակներին հասնելուն, և ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ են այդ կանոններին համապատասխանությունը ապահովելու և վերահսկելու համար:

### **Սույն ստանդարտի ազդեցությունը**

4. Սույն ստանդարտը վերաբերում է պրոֆեսիոնալ հաշվապահների բոլոր ընկերություններին՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ու դիտարկման, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքների առնչությամբ: Առանձին ընկերության կողմից մշակված կանոնների և ընթացակարգերի բնույթն ու ընդգրկումը՝ սույն ստանդարտի պահանջներին համապատասխանելու համար, կախված է տարբեր գործոններից, ինչպիսիք են ընկերության մեծությունը և գործառնական առանձնահատկությունները, և նրանից, թե արդյոք նա ցանցի մաս է կազմում:
5. Սույն ստանդարտը պարունակում է ընկերության նպատակը՝ ստանդարտի պահանջներին հետևելու առումով, և ընկերության կողմից նշված նպատակին հասնելու համար նախատեսված պահանջները: Բացի այդ, այն պարունակում է համապատասխան ուղեցույց՝ ծրագրի կամ այլ բացատրական նյութի տեսքով, ինչը քննարկվում է պարագրաֆ 8-ում, և ներառական նյութ, որը տրամադրում է հիմքեր՝ ստանդարտի ճիշտ ըմբռնման համար, և սահմանումներ:
6. Վերը նշված նպատակը ապահովում է այն միջավայրը որում սահմանվել են սույն ստանդարտի պահանջները, և նախատեսված է օգնելու համար ընկերությանը՝
  - հասկանալու, թե ինչ է պահանջվում անել, և
  - որոշելու, թե արդյո՞ք ավելի շատ բան է պահանջվում՝ նպատակին հասնելու համար:
7. Սույն ստանդարտի պահանջներն արտահայտվում են՝ կիրառելով <<պետք է>> արտահայտությունը:
8. Երբ հարկն է, ծրագիրը և այլ բացատրական նյութերը լրացուցիչ պարզաբանումներ են տալիս պահանջների և ուղեցույցի վերաբերյալ, ինչը կնպաստի դրանց կատարմանը:  
Մասնավորապես, դրանք կարող են՝
  - ավելի մանրամասն ներկայացնել, թե տվյալ պահանջը ինչ է նշանակում կամ ինչ է ընդգրկում, և
  - ներառել կանոնների ու ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք տվյալ պայմաններում նպատակահարմար կլինեն:

Թեև այդպիսի ուղեցույցն իրենից պահանջ չի ներկայացնում, այն վերաբերում է պահանջների պատշաճ կատարմանը: Ծրագիրը և այլ բացատրական նյութերը կարող են նաև սկզբնական տեղեկություններ տրամադրել՝ սույն ստանդարտում

քննարկվող հարցերի վերաբերյալ: Երբ հարկն է, ծրագրում և այլ բացատրական նյութերում ներառված են, հանրային ոլորտի աուդիտորական կազմակերպություններին կամ համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ, լրացուցիչ նկատառումներ: Այդ լրացուցիչ նկատառումները օգնություն են տրամադրում սույն ստանդարտի պահանջների կիրառման ժամանակ: Այնուամենայնիվ, դրանք չեն սահմանափակում կամ կրճատում ընկերության պատասխանատվությունը՝ սույն ստանդարտը կիրառելու և դրա պահանջներին համապատասխանելու առնչությամբ:

9. Սույն ստանդարտը, <<Սահմանումներ>> վերնագրի ներքո, պարունակում է այն նշանակությունների նկարագրությունը, որոնք վերագրվում են որոշակի տերմիններին՝ սույն ստանդարտի նպատակների համար: Դրանք նպաստում են սույն ստանդարտի հետևողական կիրառմանն ու մեկնաբանմանը և նախատեսված չեն մերժելու համար այն սահմանումները, որոնք կարող են կիրառվել այլ նպատակների համար՝ լինի դա օրենքում, այլ իրավական ակտերում կամ այլուր: ՀՄԴ –ի կողմից հրապարակված <<Աուդիտի և որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտների ձեռնարկում>> պարունակվող Տերմինների բառարանը, որը վերաբերում է ԱՀՄՄԽ–ի կողմից հրապարակված միջազգային ստանդարտներին, ներառում է սույն ստանդարտում սահմանված տերմինները: Այն նաև պարունակում է սույն ստանդարտում գտնվող այլ տերմինների նկարագրությունը՝ օժանդակելու համար ընդհանուր և հետևողական պարզաբանման ու թարգմանության գործընթացին:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

10. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակը**

11. Ընկերության նպատակն է ստեղծել ու պահպանել որակի վերահսկողության համակարգ, որը նրան ողջամիտ երաշխիք կապահովի առ այն, որ.
  - (ա) ընկերությունը և նրա աշխատակազմը համապատասխանում են մասնագիտական ստանդարտներին և կիրառելի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և
  - (բ) ընկերության կամ աուդիտի ղեկավարների կողմից հրապարակված հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին:

## **Սահմանումներ**

12. Սույն ստանդարտում հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունը՝
  - (ա) հաշվետվության ամսաթիվ՝ այն ամսաթիվը, որն ընտրվել է մասնագետի կողմից հաշվետվությունը թվագրելու համար,
  - (բ) առաջադրանքի փաստաթղթավորում՝ կատարված աշխատանքի, ստացված արդյունքների և մասնագետների կողմից արված եզրակացությունների արձանագրությունը (երբեմն օգտագործվում է նաև <<աշխատանքային փաստաթղթեր>> տերմինը,

- (գ) աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավար՝ ընկերության ղեկավարը կամ այլ աշխատակից, որը պատասխանատու է առաջադրանքի և դրա իրականացման համար, ինչպես նաև ընկերության անունից հրապարակված հաշվետվության համար, և որը, անհրաժեշտության դեպքում, ունի համապատասխան իրավասություն՝ ստացված մասնագիտական, իրավական և կարգավորող մարմինների կողմից,
- (դ) առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում՝ գործընթաց, որը նախատեսված է աուդիտի թիմի կողմից հաշվետվության ձևակերպման ժամանակ արված կարևոր դատողությունների և եզրակացությունների օբյեկտիվ գնահատման համար՝ հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ կամ նախքան այդ ամսաթիվը: Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման գործընթացը նախատեսված է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար, ինչպես նաև այն առաջադրանքների, եթե կան այդպիսիք, որոնց համար ընկերությունը որակի վերահսկողության վերանայումը անհրաժեշտ է համարում,
- (ե) առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերստուգող՝ ընկերության ղեկավարը, այլ աշխատակից, համապատասխանորեն որակավորված արտաքին մասնագետ կամ այդպիսի անձանցից կազմված աշխատակազմ, որի անդամներից ոչ մեկը աուդիտի թիմում ներգրավված չէ, և որոնք ունեն բավականաչափ և համապատասխան փորձառություն և իրավասություն՝ անկողմնակալ ձևով գնահատելու աուդիտի թիմի կողմից հաշվետվության ձևակերպման ժամանակ արված կարևոր դատողություններն ու եզրակացությունները,
- (զ) աուդիտի թիմ՝ առաջադրանքն իրականացնող բոլոր ղեկավարներն ու աշխատակազմը, ինչպես նաև ընկերության կամ ցանցի կողմից ներգրավված ցանկացած անհատ, որն իրականացնում է առաջադրանքի հետ կապված ընթացակարգերը: Թիմում չեն կարող ընդգրկվել արտաքին այն փորձագետները, որոնք ներգրավված են տվյալ ընկերության կամ ցանցային ընկերության կողմից,
- (է) ընկերություն՝ ընկերակցություն կամ ընկերություն, կամ պրոֆեսիոնալ հաշվապահների մեկ այլ կազմակերպություն, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատերը,
- (ը) ուսումնասիրություն՝ կատարված առաջադրանքների հետ կապված ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ապացույց տրամադրելու համար առ այն, որ աուդիտի թիմերը գործել է ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականությանն ու ընթացակարգերին համապատասխան,
- (թ) ցուցակված կազմակերպություն՝ կազմակերպություն, որի բաժնետոմսերը կամ պարտքերը գնանշվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայում, կամ վաճառվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայի կամ այլ համագոր մարմնի իրավական ակտերի համաձայն,
- (ժ) մոնիտորինգ՝ գործընթաց, որը ներկայացնում է ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի ընթացիկ քննարկումը և գնահատումը՝ ներառյալ իրականացված առաջադրանքներից ընտրված խմբի պարբերական ստուգումները, որոնք նախատեսված են ընկերությանը ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար, որ նրա որակի վերահսկողության համակարգը պատշաճ ձևով է գործում,
- (հ) ցանցային ընկերություն՝ ցանցին պատկանող ընկերություն կամ կազմակերպություն, որը պատկանում է ցանցին,
- (ի) ցանց՝ համեմատաբար մեծ կառուցվածք՝
  - (i) որն ունի համագործակցության նպատակ, և

- (ii) որն ակնհայտորեն ուղղված է շահույթի կամ ծախսերի բաշխմանը կամ բաժնետոմսերի ընդհանուր սեփականատիրությանը, վերահսկողությանը կամ կառավարմանը, որակի վերահսկողության ընդհանուր քաղաքականությանն ու ընթացակարգերին, ընդհանուր գործարար ռազմավարությանը, ընդհանուր ապրանքանիշի կամ մասնագիտական ռեսուրսների զգալի մասի օգտագործմանը:
- (խ) ընկերության ղեկավար՝ պաշտոնատար անձ, որին վերապահված են իրավասություններ՝ ընկերության կողմից մասնագիտական ծառայություններ մատուցելու առաջադրանքի իրականացման հետ կապված ստանձնելու համապատասխան պարտականություններ:
- (ծ) աշխատակազմ՝ ընկերության ղեկավարներն ու աշխատողները,
- (կ) մասնագիտական ստանդարտներ՝ ԱՀՄՄԽ-ի աուդիտի ստանդարտներ, ինչպես սահմանված է ԱՀՄՄԽ-ի *որակի վերահսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների նախաբանում* և վարքագծի համապատասխան պահանջներում,
- (հ) ողջամիտ երաշխիք՝ հավաստիացման բարձր, բայց ոչ բացարձակ մակարդակ,
- (ձ) վարքագծի համապատասխան պահանջներ՝ վարքագծի պահանջները, որին ենթարկվում է աուդիտի թիմը և առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայողը, և որոնք սովորաբար կազմում են Հաշվապահների միջազգային դաշնության <<Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագրքի>> (ՀՄԴ Վարքագրք) Ա և Բ մասերը՝ ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք ավելի սահմանափակող են,
- (ղ) աշխատակիցներ՝ մասնագետներ՝ բացի ընկերության ղեկավարներից, ներառյալ ընկերությունում աշխատող փորձագետները,
- (ճ) համապատասխանորեն որակավորված արտաքին անձ՝ ընկերությունից դուրս գործող անհատ, որն ունի իրազեկություն ու կարողություններ՝ որպես աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավար գործելու համար, օրինակ, մեկ այլ ընկերության ղեկավարը կամ աշխատակիցը (համապատասխան փորձառությամբ) հաշվապահական հաշվառման պրոֆեսիոնալ մարմնի, որի անդամները կարող են իրականացնել պատմական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման աշխատանքներ կամ հավաստիացման կամ հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ, կամ էլ որակի վերահսկողության համապատասխան ծառայություններ մատուցող կազմակերպության:

## **Պահանջները**

### **Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին**

13. Ընկերության աշխատակազմը, որը պատասխանատու է ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի ստեղծման ու պահպանման համար, պետք է ունենա սույն ստանդարտի տեքստի իմաստը ամբողջությամբ՝ ներառյալ դրա ծրագիրն ու այլ բացատրական նյութերը՝ ըմբռնելու համար դրա նպատակը և պատշաճ ձևով կիրառելու դրա պահանջները:
14. Ընկերությունը պետք է համապատասխանի սույն ստանդարտի յուրաքանչյուր պահանջին՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ, ընկերության համար ստեղծված հանգամանքներում, պահանջը չի վերաբերում այն ծառայություններին, որոնք

մատուցվում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ու դիտարկման աշխատանքների, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքների առնչությամբ (հղում պար. Ա1):

15. Պահանջները սահմանվում են ընկերությանը հնարավորություն տալու համար՝ հասնելու սույն ստանդարտում նշված նպատակին: Այսպիսով ակնկալվում է, որ պահանջների պատշաճ կիրառումը բավականաչափ հիմքեր կապահովի այդ նպատակին հասնելու համար:

Այնուամենայնիվ, քանի որ հանգամանքները շատ բազմազան են, և դրանք բոլորը չեն կարող ակնկալվել, ընկերությունը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք կան առանձին դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք պահանջում են, որ նշված նպատակին հասնելու համար ընկերությունը, բացի սույն ստանդարտով պահանջվողներից, սահմանի նաև լրացուցիչ կանոններ կամ ընթացակարգեր:

### **Որակի վերահսկողության համակարգի տարրերը**

16. Ընկերությունը պետք է ստեղծի ու պահպանի որակի վերահսկողության համակարգ, որը ներառում է այնպիսի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք վերաբերում են հետևյալ տարրերից յուրաքանչյուրին՝
  - (ա) ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը,
  - (բ) վարքագծի համապատասխան պահանջները,
  - (գ) պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և հատուկ առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը,
  - (դ) մարդկային ռեսուրսները,
  - (ե) առաջադրանքի իրականացումը,
  - (զ) վերահսկումը (մոնիտորինգը):
17. Ընկերությունը պետք է փաստաթղթավորի իր կանոններն ու ընթացակարգերը և հաղորդի դրանք ընկերության աշխատակազմին (հղում պար. Ա2-Ա3):

### **Ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը**

18. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ներքին ավանդույթների մշակման համար, ըստ որոնց, առաջադրանքի կատարման ժամանակ որակին առաջնակարգ տեղ է հատկացվում: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ ընկերության գլխավոր գործադիր տնօրենը (կամ համարժեք պաշտոն զբաղեցնող անձնավորությունը) կամ, կիրառելիության դեպքում, ընկերության ղեկավարների գործադիր խորհուրդը (կամ դրան համարժեք մարմինը) ստանձնի վերջնական պատասխանատվությունը ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի համար (հղում պար. Ա4-Ա5):
19. Ընկերությունը պետք է սահմանի այնպիսի կանոններ ու ընթացակարգեր, որ ցանակացած անձ կամ անձինք, որոնց վրա ընկերության գլխավոր գործադիր տնօրենի կամ ընկերության ղեկավարների գործադիր խորհրդի կողմից դրվել է գործառնական պատասխանատվությունը ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի համար, ունենան բավականաչափ ու համապատասխան փորձառություն

և կարողություն, ինչպես նաև իրավասություն՝ ստանձնելու համար այդ պատասխանատվությունը (հղում պար. Ա6):

### **Վարքագծի համապատասխան պահանջները**

20. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար առ այն, որ ընկերությունը և նրա աշխատակազմը բավարարում են վարքագծի համապատասխան պահանջներին (հղում պար. Ա6):

### *Անկախություն*

21. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար առ այն, որ ընկերությունը, նրա աշխատակազմը և, եթե կիրառելի է, այլ անձինք, որոնք ենթարկվում են անկախության պահանջներին (ներառյալ ցանցային ընկերության աշխատակազմը) պահպանում են անկախությունը, եթե դա պահանջվում է վարքագծի համապատասխան պահանջներով: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է հնարավորություն տան ընկերությանը (հղում պար. Ա 10).
- (ա) հաղորդել անկախության իր պահանջները աշխատակազմի անդամներին և, կիրառելիության դեպքում, դրանց ենթարկվող այլ անձանց, և
  - (բ) հայտնաբերել ու գնահատել անկախությունը վտանգող հանգամանքները և հարաբերությունները, և այդ վտանգը վերացնելու կամ այն մինչև ընդունելի մակարդակը նվազեցնելու նպատակով համապատասխան գործողություն իրականացնել՝ կիրառելով նախազգուշական միջոցներ կամ, հարկ համարելու դեպքում, հրաժարվել առաջադրանքից, եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն:
22. Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ (հղում պար. Ա10).
- (ա) աուդիտի ղեկավարները ընկերությանը տրամադրեն համապատասխան տեղեկատվություն՝ պատվիրատու կազմակերպության հետ ունեցած պայմանագրերի առնչությամբ, ներառյալ ծառայությունների շրջանակները, հնարավորություն տալով ընկերությանը գնահատելու անկախության պահանջների վրա համընդհանուր ազդեցությունը (նման ազդեցության առկայության դեպքում),
  - (բ) աշխատակազմը անհապաղ տեղեկացնի ընկերությանը՝ անկախությունը վտանգող հանգամանքների ու հարաբերությունների մասին, որպեսզի հնարավոր լինի համապատասխան գործողություն իրականացնել, և
  - (գ) համապատասխան տեղեկատվություն կուտակվի և հաղորդվի աշխատակազմի համապատասխան անդամներին, որպեսզի
    - (i) ընկերությունը և նրա աշխատակազմը կարողանա պատրաստակամորեն որոշել, թե արդյո՞ք նրանք բավարարում են անկախության պահանջներին,
    - (ii) ընկերությունը կարողանա պահպանել և թարմացնել անկախությանը վերաբերող իր գրառումները, և
    - (iii) ընկերությունը կարողանա իրականացնել համապատասխան գործողություններ՝ ուղղված անկախությունը վտանգող հայտնաբերված սպառնալիքներին, որոնք գերազանցում են ընդունելի մակարդակը:



23. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար առ այն, որ նա տեղեկացվում է անկախության պահանջների խախտումների մասին, և ընկերությանը հնարավորություն տալու՝ իրականացնել համապատասխան գործողություններ այդպիսի իրավիճակները հաղթահարելու համար: Կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալ պահանջները (հղում՝ պար. Ա10).
- (ա) աշխատակազմը անհապաղ տեղեկացնում է ընկերությանն այն դեպքերի մասին, երբ ըստ իրենց գիտության, տեղի են ունեցել անկախության խախտումներ.
  - (բ) ընկերությունը անհապաղ հայտնում է այդ կանոնների ու ընթացակարգերի՝ հայտնաբերված խախտումների մասին տեղեկությունը՝
    - (i) աուդիտի ղեկավարին, որը ընկերության հետ միասին, պետք է միջոցներ ձեռնարկի այդ խախտման նկատմամբ, և
    - (ii) ընկերության աշխատակազմի այլ համապատասխան անդամներին և հարկ եղած դեպքում ցանցին և անկախության պահանջներին ենթարկվող այն անձանց, որոնց անհրաժեշտ է համապատասխան միջոցներ ձեռնարկել, և
  - (գ) առաջադրանքի ղեկավարը և 23 (բ) (ii) կետում հիշատակված այլ անձինք անհապաղ տեղեկացնում են ընկերությանը այն գործողությունների մասին, որոնք ձեռնարկվել են խնդիրը լուծելու համար, որպեսզի ընկերությունը կարողանա որոշել, թե արդյո՞ք անհրաժեշտություն է առաջանում իրականացնելու լրացուցիչ գործողություն:
24. Ընկերությունը, առնվազն տարին մեկ անգամ, պետք է ընկերության ողջ աշխատակազմի այն անդամներից, որոնք, ըստ վարքագծի համապատասխան պահանջների, պետք է անկախ լինեն, ձեռք բերի գրավոր հաստատում՝ ընկերության անկախության կանոններին ու ընթացակարգերին համապատասխանության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա10-Ա11):
25. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր (հղում՝ պար. Ա10).
- (ա) չափանիշներ սահմանելով նախազգուշական այնպիսի միջոցների անհրաժեշտությունը որոշելու համար, որոնք ուղղված կլինեն մտերմության վտանգը մինչև ընդունելի մակարդակը նվազեցնելուն, երբ հավաստիացման առաջադրանքի իրականացման համար երկար ժամանակի ընթացքում օգտագործվում է միևնույն ավագ աշխատակազմը, և
  - (բ) պահանջելով, որ ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրությունն իրականացվի հերթագայության (ռոտացիա) կիրառմամբ՝ սահմանված ժամանակահատվածն անցնելուն պես, վարքագծի համապատասխան պահանջների համաձայն՝ հերթափոխելով աուդիտի ղեկավարի և առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման համար պատասխանատու, ինչպես նաև, կիրառելիության դեպքում, հերթագայության (ռոտացիա) ենթակա այլ անձանց (հղում՝ պար. Ա12-Ա17):

**Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը**

26. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր՝ պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչման ու պահպանման համար, որոնք նախատեսված են ընկերությանը ողջամիտ երաշխիք

ապահովելու համար առ այն, որ միայն այն դեպքում նա կհաստատի ու կպահպանի հարաբերություններն ու առաջադրանքները, երբ ընկերությունը.

(ա) իրազեկ է կատարել առաջադրանքը և ունի դա անելու համար համապատասխան կարողություններ՝ ներառյալ ժամանակն ու միջոցները (հղում՝ պար. Ա18, Ա23),

(բ) կարող է բավարարել վարքագծի համապատասխան պահանջներին, և

(գ) գնահատել է պատվիրատուի ազնվությունը և չունի որևէ տեղեկություն, որի հիման վրա նա կարող է եզրակացնել, որ պատվիրատուն բավականաչափ ազնիվ չէ (հղում՝ պար. Ա19-Ա20, Ա23):

27. Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ.

(ա) ընկերությունը ձեռք բերի այնպիսի տեղեկություններ, որոնք նա անհրաժեշտ կհամարի տվյալ հանգամանքներում՝ նախքան նոր պատվիրատուի հետ կապված առաջադրանքն ընդունելը, երբ որոշում է կայացվում, թե արդյո՞ք պետք է պահպանել ընդունված առաջադրանքը, և երբ քննարկվում է առկա պատվիրատուի հետ կապված նոր առաջադրանքն ընդունելու հարցը (հղում՝ պար. Ա21, Ա23),

(բ) ընկերությունը որոշի, թե արդյո՞ք նպատակահարմար է ընդունել առաջադրանքը, եթե նոր կամ գոյություն ունեցող պատվիրատուի հետ կապված այդ առաջադրանքի ընդունման ժամանակ հայտնաբերվել է շահերի հնարավոր բախում,

(գ) ընկերությունը փաստաթղթավորի խնդիրների լուծման եղանակը, եթե դրանք հայտնաբերվել են, և ընկերությունը որոշել է ճանաչել կամ պահպանել հարաբերությունները պատվիրատուի հետ կամ առանձին առաջադրանքը:

28. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր՝ առաջադրանքն ու պատվիրատուի հետ հարաբերությունը պահպանելու վերաբերյալ, որտեղ հաշվի կառնվեն այն հանգամանքները, երբ ընկերությունը ձեռք է բերում տեղեկություններ, որոնք, ավելի վաղ մատչելի լինելու դեպքում, կստիպեին նրան հրաժարվել առաջադրանքից: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալ նկատառումները՝

(ա) տվյալ հանգամանքներում կիրառելի մասնագիտական և իրավական պատասխանատվությունները՝ ներառյալ այն, թե արդյո՞ք պահանջվում է, որ ընկերությունը հաշվետու լինի նշանակումն անող անձին կամ անձանց, կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին, և

(բ) հրաժարվելու հնարավորությունը առաջադրանքից կամ առաջադրանքից ու պատվիրատուի հետ հարաբերություններից միաժամանակ (հղում՝ պար. Ա22-23):

## **Մարդկային ռեսուրսներ**

29. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար առ այն, որ նրա աշխատակազմը բավարար մեծության է և ունի իրազեկություն, կարողություններ և նվիրվածություն վարքագծի սկզբունքներին, որոնք անհրաժեշտ են՝

(ա) մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան առաջադրանքներ կատարելու համար, և

- (բ) հնարավորություն տալու համար ընկերությանը կամ աուդիտի ղեկավարներին՝ հրապարակել հաշվետվություններ, որոնք նպատակահարմար են տվյալ հանգամանքներում (հղում՝ պար. Ա24-29):

### *Աուդիտի թիմերի նշանակումը*

- 30. Ընկերությունը պետք է յուրաքանչյուր առաջադրանքի համար պատասխանատվությունը դնի առաջադրանքի ղեկավարի վրա և սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են, որ.
  - (ա) աուդիտի ղեկավարի ինքնությունն ու դերը հաղորդակցվի պատվիրատուի ղեկավարության հիմնական անդամներին, ինչպես նաև կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց,
  - (բ) աուդիտի ղեկավարն ունենա համապատասխան իրազեկություն, կարողություններ և իրավասություն՝ կատարելու նշված դերը, և
  - (գ) աուդիտի ղեկավարի պարտականությունները պարզորոշ սահմանվեն և հաղորդակցվեն նրան (հղում՝ պար. Ա30):
- 31. Ընկերությունը պետք է սահմանի նաև կանոններ ու ընթացակարգեր՝ համապատասխան աշխատակազմ նշանակելու համար, որի անդամները կունենան անհրաժեշտ իրազեկություն ու կարողություններ՝
  - (ա) կատարելու համար առաջադրանքը՝ մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան, և
  - (բ) հնարավորություն տալու համար ընկերությանը կամ աուդիտի ղեկավարներին՝ հրապարակել հաշվետվություններ, որոնք նպատակահարմար են տվյալ հանգամանքներում (հղում՝ պար. Ա31):

### **Առաջադրանքի իրականացումը**

- 32. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար առ այն, որ առաջադրանքները կատարվում են մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան, և որ ընկերությունը կամ աուդիտի ղեկավարը հրապարակում է հաշվետվություններ, որոնք նպատակահարմար են տվյալ հանգամանքներում: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է ներառեն՝
  - (ա) դրույթներ, որոնք վերաբերում են առաջադրանքի կատարման որակի հետևողականությունն ապահովելու խնդրին (հղում՝ պար. Ա32 - Ա33),
  - (բ) վերահսկողության պարտականությունները, և (հղում՝ պար. Ա34),
  - (գ) վերանայման պարտականությունները (հղում՝ պար. Ա35):
- 33. Ընկերության՝ վերանայման պարտականությունների վերաբերյալ կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է սահմանվեն այն հիմունքով, որ աուդիտի թիմի նվազ փորձառությամբ անդամների աշխատանքը վերանայվում է առավել փորձառու անդամների կողմից:

### *Խորհրդակցություն*

34. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար առ այն, որ.
- (ա) տեղի է ունենում խորհրդակցություն՝ դժվար կամ հակասական խնդիրների վերաբերյալ,
  - (բ) մատչելի են բավականաչափ միջոցներ՝ համապատասխան խորհրդակցությունը հնարավոր դարձնելու համար,
  - (գ) այդպիսի խորհրդակցության բնույթն ու ընդգրկումը, ինչպես նաև դրա արդյունքում արվող եզրակացությունները փաստաթղթավորվում են և համաձայնեցվում խորհրդատվության կարիք ունեցողի և խորհրդատվություն տրամադրողի հետ, և
  - դ) խորհրդակցությունից հետևող եզրակացություններն իրագործվում են (հղում պար. Ա36-Ա40):

*Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում*

35. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք, համապատասխան առաջադրանքների համար, պահանջում են առաջադրանքի որակի վերահսկողության այնպիսի դիտարկում, որը տալիս է առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմի կարևոր դատողությունների և հաշվետվությունը պատրաստելու ընթացքում արված եզրահանգումների անաչառ գնահատականը: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է՝
- (ա) պահանջեն առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր աուդիտորական ուսումնասիրությունների համար,
  - (բ) սահմանեն չափանիշներ, որոնց համաձայն կգնահատվեն պատմական ֆինանսական տեղեկատվության բոլոր այլ աուդիտներն ու դիտարկումները, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքները՝ որոշելու համար, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ է կատարել առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում, և (հղում պար. Ա41),
  - (գ) պահանջեն առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում բոլոր այն առաջադրանքների համար, որոնք բավարարում են 35(բ) ենթակետի համաձայն սահմանված չափանիշներին:
36. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք սահմանում են առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման բնույթը, ժամկետները և ընդգրկումը: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ առաջադրանքի հաշվետվության ամսաթիվը չդրվի նախքան առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման ավարտը (հղում պար. Ա42-Ա43):
37. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք կպահանջեն, որ առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքները ներառեն հետևյալը՝
- (ա) կարևոր խնդիրների քննարկումը աուդիտի ղեկավարի հետ,
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների կամ խնդրո առարկա այլ տեղեկատվության և առաջարկված հաշվետվության վերանայում,
  - (գ) աուդիտի թիմի կարևոր դատողություններին և արված եզրակացություններին վերաբերող փաստաթղթերի ընտրանքի ուսումնասիրությունը, և

(դ) եզրակացության պատրաստման ընթացքում կատարված եզրահանգումների գնահատումը, ինչպես նաև առաջարկված եզրակացության հանգամանքներին համապատասխանության ուսումնասիրությունը (հղում պար. Ա44):

38. Ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրության համար ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք կպահանջեն, որ առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքները ներառեն նաև հետևյալը՝
- (ա) ընկերության անկախության գնահատումը աուդիտի թիմի կողմից՝ որոշակի առաջադրանքի առնչությամբ,
  - (բ) համապատասխան խորհրդակցության կայացումը՝ տարակարծության կամ այլ դժվար կամ հակասական խնդիրների դեպքում, և այդ խորհրդակցության արդյունքում արված եզրակացությունները, և
  - (գ) արդյո՞ք վերանայման համար ընտրված փաստաթղթերն արտացոլում են կարևոր դատողությունների առնչությամբ կատարված աշխատանքը և հիմնավորում արված եզրակացությունները (հղում պար. Ա45-Ա46):

### **Առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայող անձանց ընտրության չափանիշները**

39. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր՝ որակի վերահսկողությունը վերանայող անձանց նշանակման վերաբերյալ, և սահմանի նրանց ընտրվելու իրավունքի չափանիշները հետևյալի միջոցով՝
- (ա) տեխնիկական որակավորումը, որը պահանջվում է նշված դերը կատարելու համար՝ ներառյալ անհրաժեշտ փորձառությունն ու իրավասությունը, և (հղում պար. Ա47),
  - (բ) առաջադրանքի վերաբերյալ քննարկումների ձևաչափը որակի վերահսկողությունը վերանայող անձի հետ՝ առանց կասկածի ենթարկելու նրա անաչառությունը (հղում պար. Ա48):
40. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են որակի վերահսկողությունը վերանայող անձի անաչառության պահպանմանը (հղում պար. Ա49-Ա51):
41. Ընկերության կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է ապահովեն որակի վերահսկողությունը վերանայող անձի փոխարինումը, երբ վերանայողի՝ անաչառ ստուգում իրականացնելու կարողությունը կարող է կասկածի ենթարկվել:

### **Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման փաստաթղթավորումը**

42. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր՝ առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայումը փաստաթղթավորելու վերաբերյալ, որոնք կպահանջեն փաստաթղթավորել հետևյալը՝
- (ա) առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման վերաբերյալ ընկերության քաղաքականությամբ պահանջվող ընթացակարգերը իրականացվել են,
  - (բ) առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքն ավարտվել է հաշվետվության ամսաթվին կամ դրանից առաջ, և

- (գ) վերանայողը տեղեկություն չունի որևէ չլուծված այնպիսի խնդրի մասին, որը կարող է ստիպել վերանայողին հավատալ, որ առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմի կողմից արված կարևոր դատողություններն ու եզրահանգումներն անհամապատասխան են:

### *Տարակարծություն*

43. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են տարակարծության խնդիրների լուծմանը՝ աուդիտի թիմում խորհրդակցողների հետ և, եթե կիրառելի է, աուդիտի ղեկավարի ու առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի միջև (հղում պար. Ա52-Ա53):
44. Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ.  
(ա) արված եզրահանգումները փաստաթղթավորվեն ու իրագործվեն, և  
(բ) հաշվետվության ամսաթիվը չդրվի մինչև խնդիրը չստանա իր լուծումը:

### **Առաջադրանքի վերջնական փաթեթի համար նյութերի հավաքման ավարտը**

45. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որպեսզի աուդիտի թիմերը ժամանակին ավարտեն առաջադրանքի փաստաթղթերի վերջնական փաթեթի կազմման գործընթացը՝ առաջադրանքի հաշվետվությունները ավարտին հասցնելուց հետո (հղում պար. Ա54-Ա55):

### **Առաջադրանքին առնչվող փաստաթղթերի գաղտնիությունը, ապահով պահպանումը, ամբողջականությունը, մատչելիությունը և վերականգնելիությունը:**

46. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են պահպանելու առաջադրանքի փաստաթղթերի գաղտնիությունը, դրանց ապահով պահպանումը, ամբողջականությունը, մատչելիությունը և վերականգնելիությունը (հղում պար. Ա56-Ա59):

### **Առաջադրանքին վերաբերող փաստաթղթերի պահպանումը**

47. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր՝ առաջադրանքին վերաբերող փաստաթղթերն այնքան ժամանակ պահպանելու վերաբերյալ, որը բավարար կլինի ընկերության կարիքները հոգալու համար, կամ որը պահանջվում է օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով (հղում պար. Ա60-Ա63):

### **Մոնիտորինգ**

#### *Ընկերության որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մոնիտորինգը*

48. Ընկերությունը պետք է սահմանի մոնիտորինգի գործընթաց, որը նախատեսված է ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար՝ առ այն, որ որակի վերահսկողության համակարգին վերաբերող կանոններն ու ընթացակարգերը համապատասխան են, բավարար և արդյունավետ: Նշված գործընթացը պետք է  
(ա) ներառի ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի ընթացիկ ուսումնասիրությունն ու գնահատումը՝ ներառյալ, պարբերական հիմունքով իրակա-

նացվող, առնվազն մեկ ավարտված առաջադրանքի վերստուգումը յուրաքանչյուր աուդիտի ղեկավարի առումով,

- (բ) պահանջի, որ մոնիտորինգի գործընթացի համար պատասխանատվությունը դրվի ընկերության ղեկավարի (ղեկավարների) կամ այն անձանց վրա, որոնք ունեն բավականաչափ ու համապատասխան փորձառություն և իրավասություն՝ այդ պատասխանատվությունն իրենց վրա վերցնելու համար, և
- (գ) պահանջի, որ առաջադրանքների վերստուգման աշխատանքներում ներգրավված չեն առաջադրանքը կամ առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայումը իրականացնող անձինք (հղում պար. Ա64-Ա68):

#### *Հայտնաբերված թերությունների գնահատումը, հաղորդակցումը և շտկումը*

- 49. Ընկերությունը պետք է գնահատի մոնիտորինգային գործընթացի արդյունքում հայտնաբերած թերությունների ազդեցությունը և որոշի, թե արդյո՞ք դրանք՝
  - (ա) այնպիսի դեպքեր են, որոնք պարտադիր չէ, որ մատնանշեն ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի անբավարար լինելը՝ ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար, որ այն համապատասխանում է մասնագիտական ստանդարտներին և կիրառելի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և որ ընկերության կամ աուդիտի ղեկավարների կողմից հրապարակված հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին, կամ
  - (բ) ընդհանուր, կրկնվող կամ այլ կարևոր թերություններ են, որոնք պահանջում են դրանց վերացմանն ուղղված անհապաղ գործողություններ:
  
- 50. Ընկերությունը պետք է հայտնի աուդիտի համապատասխան ղեկավարներին և աշխատակազմի՝ առաջադրանքի հետ առնչվող այլ անդամներին, մոնիտորինգային գործընթացի արդյունքում հայտնաբերած թերությունների և իրավիճակի շտկմանն ուղղված առաջարկությունների մասին (հղում պար. Ա69):
  
- 51. Հայտնաբերված թերությունների շտկմանն ուղղված համապատասխան գործողությունների համար առաջարկությունները պետք է ներառեն ստորև բերված քայլերից մեկը կամ մի քանիսը՝
  - (ա) համապատասխան միջոցառումների ձեռնարկում՝ առանձին առաջադրանքի կամ աշխատակազմի անդամի նկատմամբ,
  - (բ) հայտնաբերված երևույթների հաղորդակցումը մասնագիտական ուսուցման և մասնագիտական առաջընթացի համար պատասխանատու անձանց,
  - (գ) փոփոխություններ՝ որակի վերահսկողության կանոններում ու ընթացակարգերում, և
  - (դ) ուղղիչ միջոցառումներ նրանց նկատմամբ, ով չի հետևում ընկերության կողմից սահմանված կանոններին ու ընթացակարգերին՝ հատկապես երբ խախտումները կրկնվող բնույթ են կրում:
  
- 52. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են այն դեպքերին, երբ մոնիտորինգի ընթացակարգերի արդյունքները մատնանշում են, որ հաշվետվությունը կարող է անհամապատասխան լինել, կամ որ առաջադրանքի իրականացման ժամանակ որոշ ընթացակարգեր անտեսվել են: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ ընկերությունը որոշի, թե ինչ հետագա գործողություններ են անհրաժեշտ մասնագիտական ստանդարտների և

օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխանելու համար, և քննարկի իրավաբանական խորհրդատվության անհրաժեշտության հարցը:

53. Ընկերությունը պետք է առնվազն տարին մեկ անգամ աուդիտի ղեկավարներին և ընկերության այլ համապատասխան անձանց՝ ներառյալ գլխավոր գործադիր տնօրենը կամ ղեկավարների գործող խորհուրդը, եթե կա այդպիսին, հաղորդակից դարձնի որակի վերահսկողության համակարգի մոնիտորինգի արդյունքներին: Այդ հաղորդակցությունը պետք է բավարար լինի, որպեսզի ընկերությունը և այդ անձինք, անհրաժեշտության դեպքում, հնարավորություն ունենան ձեռնարկելու անհապաղ ու համապատասխան գործողություններ՝ համաձայն իրենց կողմից սահմանված գործառույթների ու պատասխանատվությունների: Հաղորդվող տեղեկությունները պետք է ներառեն հետևյալը՝
- (ա) մոնիտորինգի իրականացված ընթացակարգերի նկարագրությունը,
  - (բ) մոնիտորինգի ընթացակարգերի արդյունքում արված եզրահանգումները,
  - (գ) երբ հարկն է, ընդհանուր, կրկնվող կամ այլ կարևոր թերությունների և դրանց շտկմանը կամ վերացմանն ուղղված գործողությունների նկարագրությունը:

54. Որոշ ընկերություններ գործում են որպես ցանցի մի մաս և, հետևողականությունը պահպանելու համար, մոնիտորինգային ընթացակարգերի մի մասը կարող են իրականացնել ցանցային հիմունքներով: Եթե ցանցում ներառված ընկերությունները գործում են սույն ստանդարտին համապատասխանելու համար սահմանված ընդհանուր մոնիտորինգային կանոնների ու ընթացակարգերի ներքո, և այդ ընկերությունները վստահում են այդպիսի մոնիտորինգային համակարգին, ապա ընկերության կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ.
- (ա) առնվազն տարին մեկ անգամ ցանցը տեղեկացնի ցանցային ընկերությունների համապատասխան անձանց մոնիտորինգային գործընթացի ընդհանուր ծավալների, ընդգրկման ու արդյունքների մասին, և
  - (բ) ցանցը անհապաղ տեղեկացնի տվյալ ցանցային ընկերության կամ ընկերությունների համապատասխան անձանց՝ որակի վերահսկողության համակարգում հայտնաբերված թերությունների մասին, որ հնարավոր լինի անհրաժեշտ միջոցառումներ ձեռնարկել, որպեսզի ցանցային ընկերության աուդիտի ղեկավարը կարողանա վստահել ցանցում իրականացված մոնիտորինգային գործընթացին, եթե միայն ընկերության կամ ցանցի կողմից այլ մոտեցում չի առաջարկվում:

#### *Բողոքներ ու մեղադրանքներ*

55. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար, որ ճիշտ մոտեցում է կիրառվում՝
- (ա) բողոքներ ու մեղադրանքներ առ այն, որ ընկերության կողմից կատարված աշխատանքը չի համապատասխանում մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին, և
  - (բ) ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի պահանջներին չհամապատասխանելու մեղադրանքի նկատմամբ:



Որպես վերոնշյալ գործընթացի մի մաս, ընկերությունը պետք է սահմանի հստակ մոտեցումներ ընկերության աշխատակազմի անդամների համար, որպեսզի նրանք կարողանան արտահայտել իրենց մտահոգությունները՝ առանց վախենալու ճնշման միջոցների կիրառումից (հղում՝ պար. Ա70):

56. Եթե բողոքների ու մեղադրանքների ուսումնասիրության ժամանակ հայտնաբերվել են թերություններ ընկերության որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի կառուցվածքում կամ աշխատանքում, կամ որևէ անձի կամ անձանց կողմից ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի պահանջների խախտում, ապա ընկերությունն անհապաղ պետք է ձեռնարկի միջոցառումներ, ինչպես դա նշված է պարագրաֆ 51-ում (հղում՝ պար. Ա71-Ա72):

### **Որակի վերահսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը**

57. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են համապատասխան փաստաթղթավորում նրա որակի վերահսկողության համակարգի յուրաքանչյուր տարրի գործողության ապացույցը ներկայացնելու համար (հղում՝ պար. Ա73-Ա75):
58. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են փաստաթղթերի պահպանումը այնքան ժամանակ, որը բավարար կլինի մոնիտորինգային ընթացակարգեր իրականացնողների համար՝ գնահատելու ընկերության համապատասխանությունը նրա որակի վերահսկողության համակարգին, կամ ավելի երկար ժամանակ, եթե դա պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:
59. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են բողոքների ու մեղադրանքների, ինչպես նաև դրանց պատասխանների փաստաթղթավորումը:

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին**

*Համեմատաբար փոքր ընկերություններին վերաբերող նկատառումներ* (հղում՝ պար. 14)

- Ա1. Սույն ստանդարտը չի պարտադրում, որ բավարարվեն տվյալ դեպքին չվերաբերող պահանջները, օրինակ, անհատ աուդիտորի դեպքում, որը չունի աշխատակազմ: Աշխատակազմի բացակայության հանգամանքներում սույն ստանդարտի պահանջները, որոնք, մասնավորապես, վերաբերում են աուդիտի թիմի համար համապատասխան աշխատակազմի նշանակմանը (տես՝ պարագրաֆ 31), վերանայմանը վերաբերող պարտականություններին (տես՝ պարագրաֆ 33) և մոնիտորինգի արդյունքների մասին տարեկան կտրվածքով տեղեկությունների հաղորդմանը ընկերության աուդիտի ղեկավարներին (տես՝ պարագրաֆ 53), անկիրառելի են:

#### **Որակի վերահսկողության համակարգի տարրերը** (հղում՝ պար. 17)

Ա2. Սովորաբար, ընկերության աշխատակազմին որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մասին տեղեկությունների հաղորդումը ներառում է որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի, ինչպես նաև դրանց նախատեսված նպատակների նկարագրությունը, և հաղորդագրություն այն մասին, որ յուրաքանչյուր անհատ անձնական պատասխանատվություն է կրում որակի ապահովման համար և պետք է ենթարկվի այդ կանոններին ու ընթացակարգերին: Ընկերության աշխատակազմի անդամներին խրախուսելը՝ որպեսզի նրանք հայտնեն որակի վերահսկողության վերաբերյալ իրենց տեսակետներն ու մտահոգությունները, ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ կարծիքների ձեռքբերման կարևորության հավաստումն է:

*Համեմատաբար փոքր ընկերություններին վերաբերող նկատառումներ*

Ա3. Փոքր ընկերությունների կանոնների ու ընթացակարգերի փաստաթղթավորումն ու հաղորդակցությունը կարող է լինել ոչ այնքան պաշտոնական ու լայնածավալ, քան մեծերինը:

**Ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը**

*Որակի ներքին ավանդույթների մշակումը (հղում՝ պար. 18)*

Ա4. Ընկերության ղեկավար անձնակազմը և նրանց կողմից սահմանված չափանիշները էապես ազդում են ընկերության ներքին ավանդույթների (մշակույթի) վրա: Որակական ցուցանիշներին ուղղված ներքին ավանդույթների մշակումը պայմանավորված է ընկերության ղեկավարության բոլոր մակարդակների կողմից ձեռնարկված հստակ, հետևողական ու հաճախակի կատարվող գործողություններով ու հաղորդագրություններով, որոնք ընդգծում են ընկերության որակի վերահսկողության կանոններն ու ընթացակարգերը, ինչպես նաև հետևյալ պահանջները՝

- (ա) կատարել աշխատանք, որը համապատասխանում է մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և
- (բ) հրապարակել հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին:

Այդպիսի գործողություններն ու հաղորդագրությունները ձևավորում են ավանդույթներ, որոնց համաձայն ճանաչվում ու վարձատրվում է բարձրորակ աշխատանքը: Այդ գործողություններն ու հաղորդագրությունները կարող են հաղորդակցվել, մասնավորապես, դասընթացների, ժողովների, պաշտոնական կամ ոչ պաշտոնական երկխոսությունների, առաքելության դրույթների, տեղեկագրերի կամ հուշագրերի միջոցով: Դրանք կարող են ընդգրկվել ընկերության ներքին փաստաթղթերի և ուսումնական նյութերի փաթեթներում, ինչպես նաև ընկերության ղեկավարի և աշխատակազմի գնահատման ընթացակարգերում՝ նպատակ ունենալով պաշտպանել ու ամրապնդել ընկերության տեսակետը որակի կարևորության և դրան ուղղված գործնական քայլերի վերաբերյալ:

Ա5. Որակի վրա հիմնված ներքին ավանդույթների մշակման խնդրում առանձնապես կարևոր է, որ ընկերության ղեկավարությունն ընդունի, որ ընկերության գործարար ռազմավարությունը ենթարկվում է ընկերության կողմից իրականացվող բոլոր

առաջադրանքներում որակական բարձր ցուցանիշների պահպանման գերակայող պահանջին: Այդպիսի ներքին ավանդույթների մշակումը ներառում է՝

- (ա) կանոնների ու ընթացակարգերի սահմանում, որոնք ուղղված են աշխատակազմի կողմից կատարվող աշխատանքի գնահատմանը, փոխհատուցմանը և խրախուսմանը (ներառյալ խրախուսման համակարգերը)՝ ցուցադրելու համար ընկերության գերակայող պարտավորվածությունը որակի պահպանման նկատմամբ,
- (բ) ղեկավարության պատասխանատվության այնպիսի բաշխում, որ առևտրային նկատառումները վեր չդասվեն կատարվող աշխատանքի որակից, և
- (գ) բավարար միջոցների տրամադրում՝ որակի վերահսկողության իր կանոնների ու ընթացակարգերի մշակման, փաստաթղթավորման, և պահպանման համար:

*Ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի համար գործառնական պատասխանատվության բաշխում (հղում՝ պար. 19)*

Ա6. Բավականաչափ ու համապատասխան փորձառությունը և կարողությունները ընկերության որակի վերահսկողության համար պատասխանատու անձին կամ անձանց հնարավորություն են տալիս հայտնաբերել ու հասկանալ որակի վերահսկողության խնդիրները և մշակել համապատասխան կանոններ ու ընթացակարգեր: Անհրաժեշտ իրավասությունը թույլ է տալիս տվյալ անձին կամ անձանց իրականացնել այդ կանոններն ու ընթացակարգերը:

#### **Վարքագծի համապատասխան պահանջները**

*Համապատասխանությունը վարքագծի կիրառելի պահանջներին (հղում՝ պար. 20)*

Ա7. ԱՀՄՄԽ-ի վարքագիրքը սահմանում է մասնագիտական վարքագծի հիմնական սկզբունքները, որոնք ընդգրկում են հետևյալը՝

- (ա) ազնվություն,
- (բ) օբյեկտիվություն,
- (գ) մասնագիտական իրազեկություն և պատշաճ վերաբերմունք,
- (դ) գաղտնիություն, և
- (ե) մասնագիտական վարքագիծ:

Ա8. ԱՀՄՄԽ-ի վարքագրի «Բ» մասում ներկայացվում է, թե ինչպես պետք է կիրառվի հայեցողական շրջանակը առանձին իրավիճակներում: Այն տալիս է նախազգուշական միջոցների օրինակներ, որոնք կարող են նպատակահարմար լինել հիմնական սկզբունքների խախտման վտանգի դեպքում, ինչպես նաև ներկայացնում են իրավիճակների օրինակներ, երբ չկան պաշտպանական միջոցներ, որոնք կարող են կիրառվել վտանգի դեպքում:

Ա9. Հիմնական սկզբունքներն ամրապնդվում են, մասնավորապես, հետևյալի միջոցով՝

- ընկերության ղեկավար անձնակազմի,
- կրթության և մասնագիտական ուսուցման,
- մոնիտորինգի, և
- անհամապատասխանության հաղթահարման գործընթացի:

<<Ընկերություն>>, <<Ցանց>>, և <<Ցանցային ընկերություն>> սահմանումները (հղում պար. 20-25):

Ա10. <<Ընկերություն>>, <<Ցանց>>, և <<Ցանցային ընկերություն>> սահմանումները վարքագծի համապատասխան պահանջներում կարող են տարբերվել սույն ԱՄՍ-ում բերված սահմանումներից: Օրինակ՝ ԱՀՄՄԻ-ի վարքագիրքը սահմանում է <<Ընկերություն>> տերմինը որպես՝

- (ա) պրոֆեսիոնալ հաշվապահների գործող անհատ ներկայացուցիչ, ընկերակցություն կամ բաժնետիրական ընկերություն,
- (բ) կազմակերպություն, որը վերահսկում է այդպիսի անձանց՝ սեփականատիրության, կառավարման կամ այլ միջոցներով, և
- (գ) կազմակերպություն, որը վերահսկվում է սեփականատիրության, կառավարման կամ այլ միջոցներով:

ԱՀՄՄԻ-ի վարքագիրքը տրամադրում է նաև ուղեցույց՝ կապված <<Ցանց>>, և <<Ցանցային ընկերություն>> տերմինների հետ:

20-25 պարագրաֆների պահանջներին հետևելու ժամանակ վարքագծի համապատասխան պահանջներում օգտագործվող սահմանումները կիրառվում են այնքանով, որքանով դա անհրաժեշտ է այդ վարքագծի պահանջները մեկնաբանելու համար:

#### **Գրավոր հաստատում** (հղում՝ պար. 24)

Ա11. Գրավոր հաստատումը կարող է լինել թղթային կամ էլեկտրոնային տեսքով: Ձեռք բերելով հաստատումը և ձեռնարկելով անհրաժեշտ քայլեր՝ անհամապատասխանությունը վկայակոչող տեղեկատվության առնչությամբ, ընկերությունը ընդգծում է այն կարևորությունը, որը նա վերագրում է անկախությանը, և տվյալ խնդիրը դարձնում է առօրյա ու տեսանելի իր աշխատակազմի համար:

#### **Մտերմության վտանգը** (հղում՝ պար. 25)

Ա12. ԱՀՄՄԻ-ի վարքագիրքը քննարկում է մտերմության վտանգը, որը կարող է առաջանալ՝ երկար ժամանակի ընթացքում օգտագործելով նույն ավագ աշխատակազմը հավաստիացման առաջադրանքի համար, և այն նախազգուշական միջոցները, որ կարող են նպատակահարմար լինել այդպիսի վտանգների ժամանակ:

Ա13. Մտերմության վտանգի կանխարգելման համար համապատասխան չափանիշների սահմանումը կարող է ընդգրկել հետևյալը՝

- առաջադրանքի բնույթը՝ ներառյալ հանրության շահերի ներգրավվածության աստիճանը, և
- տվյալ առաջադրանքի հետ կապված՝ ավագ աշխատակազմի ծառայության ժամանակը:

Նախազգուշական միջոցների օրինակները ներառում են ավագ աշխատակազմի հերթագայումը (ռոտացիա) կամ առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման պահանջը:

Ա14. ԱՀՄՄԽ-ի վարքագիրքը ընդունում է, որ մտերմության վտանգն առանձնապես վերաբերում է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրության առաջադրանքներին: Այդ աուդիտորական ուսումնասիրությունների համար ԱՀՄՄԽ-ի վարքագիրքը պահանջում է աուդիտի հիմնական ղեկավարի<sup>1</sup> հերթագայում (ռոտացիա) նախապես որոշված ժամանակահատվածից հետո, որը կազմում է, սովորաբար, 7 տարուց ոչ ավելի, և տրամադրում է համապատասխան ստանդարտներ և ուղեցույց: Ազգային պահանջներով կարող են սահմանվել հերթագայման (ռոտացիա) ավելի կարճ ժամանակահատվածներ:

### **Հանրային ոլորտի աուդիտորական կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ**

Ա15. Օրենսդրությամբ կարող են նախատեսվել նախազգուշական միջոցներ՝ հանրային ոլորտի աուդիտորների անկախության վերաբերյալ: Այնուամենայնիվ, անկախությանը վերաբերող վտանգները կարող են շարունակել իրենց գոյությունը՝ չնայած դրա պաշտպանությանն ուղղված օրենսդրական միջոցառումներին: Այդ պատճառով, 20-25 պարագրաֆներով պահանջվող կանոններն ու ընթացակարգերը սահմանելիս, հանրային ոլորտի աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հանրային ոլորտի հրահանգը և վտանգների նկատմամբ միջոցներ ձեռնարկել այդ համատեքստում:

Ա16. Ցուցակված կազմակերպությունները, որոնք հիշատակվում են 25 և Ա 14 պարագրաֆներում, հանրային ոլորտին բնորոշ չեն: Սակայն կարող են լինել հանրային ոլորտի այլ կազմակերպություններ, որոնք կարևորություն են ներկայացնում իրենց մեծությամբ, բարդությամբ կամ հանրային շահերի տեսանկյունից, և որոնք, հետևաբար, ունեն մեծաքանակ շահառուներ: Հետևաբար, կարող են լինել դեպքեր, երբ ընկերությունը որոշում է, հիմնվելով որակի վերահսկողության իր կանոնների ու ընթացակարգերի վրա, որ հանրային ոլորտի կազմակերպությունը բավականաչափ կարևորություն է ներկայացնում որակի վերահսկողության ծավալուն ընթացակարգեր իրականացնելու համար:

Ա17. Հանրային ոլորտում օրենսդրությամբ կարող են սահմանվել աուդիտի ղեկավարի պատասխանատվությամբ աուդիտորի նշանակումն ու ծառայության պայմանները: Արդյունքում կարող է անհնարին լինել ցուցակված կազմակերպությունների համար նախատեսված՝ աուդիտի ղեկավարի հերթագայության (ռոտացիա) պահանջներին խստորեն հետևելը: Այնուամենայնիվ, հանրային ոլորտում կարևոր համարվող կազմակերպությունների համար, ինչպես նշված է Ա16 պարագրաֆում, հանրային ոլորտի աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից աուդիտի ղեկավարի հերթագայության (ռոտացիա) պահանջին համահունչ կանոնների ու ընթացակարգերի սահմանումը կարող է բխել հանրության շահերից:

### **Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և հատուկ առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը**

*Իրազեկություն, կարողություններ և միջոցներ (հղում պար. 26(ա))*

<sup>1</sup> ԱՀՄՄԽ-ի վարքագիրք, Սահմանումներ

Ա18. Դատողություններն առ այն, թե արդյո՞ք ընկերությունն ունի իրազեկություն, կարողություններ և միջոցներ՝ նոր կամ գոյություն ունեցող պատվիրատուից նոր առաջադրանքն ստանձնելու համար, ներառում են առաջադրանքի առանձնահատուկ պահանջների և ընկերության ներկա ղեկավարի ու աշխատակազմի անդամների բնութագրերի ուսումնասիրությունը բոլոր համապատասխան մակարդակներով՝ ներառյալ այն, թե արդյո՞ք՝

- ընկերության աշխատակազմն ունի համապատասխան ոլորտների կամ քննարկվող խնդիրների իմացություն,
- ընկերության աշխատակազմն ունի կարգավորման կամ հաշվետվության համապատասխան պահանջների հետ կապված փորձառություն, կամ էլ անհրաժեշտ հմտություններն ու գիտելիքները արդյունավետ կերպով ձեռք բերելու կարողություն,
- ընկերությունն ունի անհրաժեշտ իրազեկությամբ ու կարողություններով բավարար աշխատակազմ,
- անհրաժեշտության դեպքում կտրամադրվեն փորձագետներ,
- կան անձինք, որոնք համապատասխանում են հարկ եղած դեպքում առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայումն իրականացնելու համար սահմանված չափանիշների ու իրավասության պահանջներին, և
- ընկերությունը կարող է կատարել առաջադրանքը հաշվետվության համար սահմանված ժամկետում:

*Պատվիրատուի ազնվությունը* (հղում պար. 26(գ))

Ա19. Պատվիրատուի ազնվության առնչությամբ, քննարկման ենթակա խնդիրները ներառում են, օրինակ, հետևյալը՝

- պատվիրատուի հիմնական սեփականատերերի, առանցքային ղեկավարների և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց ինքնությունն ու գործարար շրջանակներում ունեցած համբավը,
- պատվիրատուի գործողությունների բնույթը՝ ներառյալ նրա գործարար հմտությունները,
- տեղեկություններ՝ պատվիրատուի հիմնական սեփականատերերի, առանցքային ղեկավարների և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերաբերմունքի մասին այնպիսի հարցերի նկատմամբ, ինչպիսիք են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների և ներքին վերահսկողության միջավայրի հարձակողական (խիստ) մեկնաբանությունը,
- արդյո՞ք պատվիրատուն համառություն է ցուցաբերում ընկերության վարձավճարը հնարավորին չափ ցածր մակարդակի վրա պահելու հարցում,
- աշխատանքների ծավալի անհամապատասխան սահմանափակման նշանները,
- նախանշաններ, որ պատվիրատուն կարող է ներգրավված լինել փողի լվացման կամ այլ հանցավոր գործունեության մեջ,
- ընկերության՝ առաջարկված նշանակման և նախկին ընկերության հետ աշխատանքի դադարեցման պատճառները,
- կապակցված կողմերի ինքնությունն ու գործարար շրջանակներում ունեցած համբավը:

Պատվիրատուի ազնվության վերաբերյալ ընկերության իմացությունը սովորաբար աճում է, երբ այդ պատվիրատուի հետ հարաբերությունները շարունակական բնույթ են կրում:

Ա20. Այդպիսի հարցերի վերաբերյալ ընկերության կողմից ձեռք բերված տեղեկատվության աղբյուրները կարող են ներառել հետևյալը՝

- պատվիրատուին վարքագծի համապատասխան պահանջների համաձայն հաշվապահական մասնագիտական ծառայություններ մատուցող ներկա կամ նախկին կազմակերպությունների հետ հաղորդակցությունները և քննարկումներն այլ երրորդ կողմերի հետ,
- այլ ընկերության աշխատակազմի կամ երրորդ կողմերի (բանկեր, իրավախորհրդատու, տվյալ ոլորտի այլ ներկայացուցիչներ) հարցումները,
- տվյալների համապատասխան շտեմարաններում սկզբնական տեղեկությունների որոնում:

*Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների պահպանումը* (հղում պար. 27(ա))

Ա21. Պատվիրատուի հետ հարաբերությունները պահպանելու վերաբերյալ որոշումը ներառում է ընթացիկ կամ նախորդ առաջադրանքների ժամանակ ի հայտ եկած կարևոր հարցերի և հարաբերությունները շարունակելու համար դրանց նշանակության քննարկումը: Օրինակ, հնարավոր է, որ պատվիրատուն սկսել է զարգացնել իր գործարարությունն այնպիսի ոլորտում, որտեղ ընկերությունը չունի անհրաժեշտ փորձառություն:

*Առաջադրանքից հրաժարվելը* (հղում պար. 28)

Ա22. Առաջադրանքից կամ միաժամանակ առաջադրանքից ու պատվիրատուի հետ հարաբերություններից հրաժարվելուն ուղղված կանոններն ու ընթացակարգերը վերաբերում են, մասնավորապես, հետևյալ խնդիրներին՝

- պատվիրատուի ղեկավարության համապատասխան մակարդակի և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ նպատակահարմար գործողությունների քննարկում, որոնք ընկերությունը կարող է ձեռնարկել՝ հիմնվելով գործին առնչվող փաստերի ու հանգամանքների վրա,
- ընկերության կողմից հրաժարման նպատակահարմարության մասին որոշումն ընդունելու դեպքում, պատվիրատուի ղեկավարության համապատասխան մակարդակի և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ առաջադրանքից կամ միաժամանակ առաջադրանքից ու պատվիրատուի հետ հարաբերություններից հրաժարվելու և հրաժարման պատճառների քննարկում,
- ուսումնասիրություն, թե արդյո՞ք առկա է մասնագիտական ստանդարտներով, օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված պահանջ այն մասին, որ ընկերությունը շարունակի առաջադրանքի իրականացումը կամ որ ընկերությունը զեկուցի կարգավորող մարմիններին առաջադրանքից հրաժարվելու կամ միաժամանակ առաջադրանքից ու պատվիրատուի հետ հարաբերություններից հրաժարվելու, ինչպես նաև հրաժարման պատճառների մասին,
- կարևոր հարցերի, խորհրդակցությունների եզրակացությունների և վերջիններիս հիմնավորումների փաստաթղթավորում:

Հանրային ոլորտի աուդիտորական կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումները (հղում պար. 26-28)

Ա23. Հանրային ոլորտում աուդիտորները կարող են նշանակվել օրենքով սահմանված ընթացակարգերի համաձայն: Համապատասխանաբար, կիրառելի չի լինի որոշակի մասն այն պահանջների և նկատառումների, որոնք վերաբերում են պատվիրատուի հետ հարաբերությունների ու առանձին առաջադրանքների ստանձմանն ու պահպանմանը, ինչպես սահմանված է 26-28 և Ա18-Ա22 պարագրաֆներում: Այնուամենայնիվ, կանոնների ու ընթացակարգերի սահմանումն ըստ նկարագրվածի կարող է հանրային ոլորտի աուդիտորներին տալ արժեքավոր տեղեկություններ՝ ռիսկի գնահատումն իրականացնելու և հաշվետվության վերաբերյալ պարտականությունները կատարելու ընթացքում:

**Մարդկային ռեսուրսներ** (հղում պար. 29)

Ա24. Աշխատակազմի հետ կապված խնդիրները, որոնք առնչվում են մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող կանոնների ու ընթացակարգերի հետ, մասնավորապես, ներառում են հետևյալը՝

- աշխատակազմի հավաքագրում,
- աշխատանքի արդյունավետության գնահատում,
- կարողություններ՝ ներառյալ առաջադրանքի իրականացման ժամանակը,
- իրազեկություն,
- մասնագիտական առաջընթաց,
- խրախուսում,
- փոխհատուցում,
- աշխատակազմի անդամների կարիքների գնահատում:

Աշխատակազմի հավաքագրման արդյունավետ գործընթացներն ու ընթացակարգերն օգնում են ընկերությանը անաչառ անձանց ընտրելու հարցում, որոնք կարող են զարգացնել անհրաժեշտ իրազեկություն ու հմտություններ՝ ընկերության աշխատանքը կատարելու համար, և ունեն համապատասխան հատկանիշներ, որոնք նրանց կօգնեն գործել մասնագիտորեն:

Ա25. Իրազեկությունը կարելի է զարգացնել տարբեր միջոցներով՝ ներառյալ հետևյալը՝

- մասնագիտական կրթություն,
- շարունակական մասնագիտական զարգացում՝ ներառյալ մասնագիտական ուսուցումը,
- աշխատանքային փորձառություն,
- աշխատակազմի առավել փորձառու անդամների (օրինակ, աուդիտի թիմի այլ անդամների) կողմից հրահանգավորում,
- անկախության վերաբերյալ ուսուցում աշխատակազմի այն անդամների համար, որոնք պարտավոր են պահպանել անկախությունը:

Ա26. Ընկերության աշխատակազմի իրազեկության մակարդակի շարունակական պահպանումը զգալի չափով պայմանավորվում է շարունակական մասնագիտական զարգացման համապատասխան մակարդակով, այնպես, որ աշխատակազմը պահպանի իր գիտելիքներն ու կարողությունները: Արդյունավետ կանոններն ու



ընթացակարգերն ընդգծում են շարունակական մասնագիտական ուսուցման կարիքը ընկերության աշխատակազմի բոլոր մակարդակների համար և տրամադրում են ուսուցման անհրաժեշտ միջոցներ և օժանդակություն՝ հնարավորություն տալով աշխատակազմի անդամներին զարգացնել ու պահպանել պահանջվող իրազեկությունն ու կարողությունները:

Ա27. Ընկերությունը կարող է օգտագործել համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մամասնագետի աշխատանքը, օրինակ, երբ ներքին տեխնիկական և ուսուցման միջոցներն անմատչելի են:

Ա28. Աշխատանքի գնահատման, փոխհատուցման ու խրախուսման ընթացակարգերը պատշաճ ձևով են արտացոլում ու գնահատում իրազեկությունը զարգացնելու և պահպանելու, ինչպես նաև վարքագծի սկզբունքներին ենթարկվելու հարցերը: Քայլերը, որոնք ընկերությունը կարող է ձեռնարկել իրազեկությունը զարգացնելու և պահպանելու, ինչպես նաև վարքագծի սկզբունքներին հետևելու ուղղությամբ, ներառում են հետևյալը՝

- աշխատակազմին տեղեկացնել ընկերության ակնկալիքների մասին՝ կապված աշխատանքի արդյունավետության ու վարքագծի սկզբունքների հետ,
- ապահովել աշխատակազմի անդամների կողմից կատարված աշխատանքի արդյունավետության գնահատումը, ինչպես նաև քննարկումներ անցկացնել աշխատանքի արդյունավետության, նվաճումների և մասնագիտական առաջընթացի վերաբերյալ, և
- օգնել աշխատակազմի անդամներին հասկանալու, որ բարձրացումը դեպի ավելի մեծ պատասխանատվություն ենթադրող պաշտոնները, մասնավորապես, պայմանավորված է կատարված աշխատանքի որակով և վարքագծի սկզբունքներին հավատարմությամբ, և որ ընկերության կանոնների ու ընթացակարգերի խախտումը կարող է հանգեցնել կարգապահական միջոցառումների:

#### *Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ*

Ա29. Ընկերության մեծությունն ու պայմանները կազդեն ընկերության արդյունավետության գնահատման գործընթացի նախագծի վրա: Ավելի փոքր ընկերությունները, մասնավորապես, կարող են կիրառել իրենց աշխատակազմի արդյունավետության գնահատման նվազ պաշտոնական եղանակներ:

#### **Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարներ** (հղում՝ պար. 30)

Ա30. Կանոններն ու ընթացակարգերը կարող են ներառել ծանրաբեռնվածության ու աուդիտի ղեկավարների մատչելիության դիտարկման համակարգեր՝ հնարավորություն տալով այդ անձանց բավականաչափ ժամանակ տրամադրել իրենց պարտականությունները պատշաճորեն կատարելու համար:

#### **Աուդիտի թիմեր** (հղում՝ պար. 31)

Ա31. Ընկերության կողմից աուդիտի թիմերի նշանակումը և պահանջվող վերահսկողության մակարդակի սահմանումը ներառում է, օրինակ, աուդիտի թիմի առնչությամբ հետևյալի քննարկումը՝

- համապատասխան մասնագիտական ուսուցման ու մասնակցության արդյունքում ձեռք բերած գիտելիքները և գործնական փորձը՝ միանման բնույթի ու բարդության առաջադրանքների վերաբերյալ,
- մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների իմացությունը,
- տեխնիկական գիտելիքներն ու փորձառությունը՝ ներառյալ համապատասխան տեղեկատվական տեխնոլոգիաների իմացությունը,
- արդյունաբերության համապատասխան ոլորտների իմացությունը, որոնցում գործում են պատվիրատուները,
- մասնագիտական դատողություն կիրառելու կարողությունը, և
- ընկերության որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի վերաբերյալ պատկերացումները:

### **Առաջադրանքի իրականացումը**

*Առաջադրանքի կատարման որակի հետևողականության ապահովումը* (հղում՝ պար. 32(ա))

Ա32. Իր կանոնների ու ընթացակարգերի միջոցով ընկերությունը նպաստում է առաջադրանքի կատարման որակի պահպանման հետևողականությանը: Դա հաճախ իրականացվում է գրավոր ու էլեկտրոնային ձեռնարկների, ծրագրային գործիքների կամ այլ տեսակի միօրինակացված փաստաթղթերի և տվյալ ոլորտին կամ քննարկվող նյութին վերաբերող ուղեցույցների միջոցով: Քննարկվող հարցերը կարող են ներառել հետևյալը՝

- ինչպե՞ս է աուդիտի թիմը հրահանգավորվում տվյալ առաջադրանքի առնչությամբ՝ իրենց աշխատանքի նպատակների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով,
- առաջադրանքին վերաբերող ստանդարտներին համապատասխանելու գործընթացները,
- առաջադրանքի առնչությամբ վերահսկողության, աշխատակազմի մասնագիտական ուսուցման և հրահանգավորման գործընթացները,
- կատարված աշխատանքի վերանայման եղանակները, կարևոր դատողությունները և հրապարակվող հաշվետվության ձևերը,
- կատարված աշխատանքի և վերանայման ժամկետների ու ծավալների պատշաճ փաստաթղթավորումը,
- կանոնների ու ընթացակարգերի թարմացման գործընթացները:

Ա33. Համապատասխան թիմային աշխատանքն ու ուսուցումը օգնում է աուդիտի թիմի նվազ փորձառություն ունեցող անդամներին՝ հանձնարարված աշխատանքի նպատակների մասին հստակ պատկերացում ձեռք բերելու գործում:

*Վերահսկողություն* (հղում՝ պար. 32(բ))

Ա34. Առաջադրանքի վերահսկողությունը ներառում է հետևյալը՝

- առաջադրանքի առաջընթացի դիտարկումը,
- աուդիտի թիմի առանձին անդամների իրազեկության ու կարողությունների ուսումնասիրումը, թե արդյո՞ք նրանք ունեն բավականաչափ ժամանակ՝ իրենց աշխատանքը կատարելու համար, արդյո՞ք նրանք հասկանում են իրենց տրված

հրահանգները և արդյո՞ք աշխատանքը կատարվում է համաձայն առաջադրանքի նկատմամբ ծրագրված մոտեցման,

- առաջադրանքի կատարման ընթացքում առաջացած կարևոր խնդիրների քննարկումը, դրանց կարևորության գնահատումը և ծրագրված մոտեցման համապատասխան վերափոխումը, և
- առաջադրանքի ընթացքում աուդիտի թիմի առավել փորձառու անդամների հետ քննարկման կամ ուսումնասիրման ենթակա խնդիրների հայտնաբերումը:

*Վերանայում (հղում պար. 32(գ))*

Ա35. Վերանայումը ներկայացնում է հետևյալի քննարկումը՝

- արդյո՞ք աշխատանքն իրականացվել է մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան,
- արդյո՞ք կարևոր խնդիրներ են բարձրացվել հետագա քննարկման համար,
- արդյո՞ք տեղի են ունեցել համապատասխան քննարկումներ և արդյունքում արված եզրահանգումները փաստաթղթավորվել ու իրագործվել են,
- արդյո՞ք կարիք կա ճշտելու կատարվող աշխատանքի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները,
- արդյո՞ք կատարված աշխատանքը հիմնավորում է արված եզրահանգումները և պատշաճ ձևով փաստաթղթավորվել է,
- արդյո՞ք ձեռք բերված ապացույցները բավականաչափ ու համապատասխան են՝ հաշվետվությունը հիմնավորելու համար, և
- արդյո՞ք աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակներն իրականացվել են:

*Խորհրդակցություն (հղում պար. 34)*

36. Խորհրդակցությունը ներառում է քննարկում համապատասխան մասնագիտական մակարդակով, ընկերությունում կամ դրանից դուրս գտնվող, առանձնահատուկ փորձառություն ունեցող անձանց հետ:

Ա37. Խորհրդակցությունը օգտագործում է ընկերության համապատասխան հետազոտական միջոցները, ինչպես նաև խմբային փորձառությունն ու տեխնիկական կարողությունները: Խորհրդակցությունը նպաստում է որակի բարձրացմանը և մասնագիտական դատողության կիրառմանը: Ընկերության կանոններում և ընթացակարգերում խորհրդակցությանը պատշաճ տեղ տալը օգնում է մշակել ավանդույթներ, երբ խորհրդակցությունը ճանաչվում է որպես ընկերության ուժեղ կողմ, և դրդում է աշխատակազմի անդամներին քննարկել դժվար ու վիճելի հարցերը:

Ա38. Կարևոր տեխնիկական, վարքագծի և այլ խնդիրների շուրջ քննարկումների արդյունավետությունը ընկերությունում կամ կիրառելիության դեպքում ընկերությունից դուրս, կարելի է ապահովել, եթե՝

- խորհրդատուներին տրամադրվել են խնդիրն վերաբերող բոլոր փաստերը, ինչը նրանց հնարավորություն կտա տալու հիմնավորված խորհուրդ, և
- խորհրդատուներն ունեն համապատասխան գիտելիքներ, իրավասություն ու փորձառություն, և խորհրդակցության արդյունքում արված եզրահանգումները պատշաճ ձևով փաստաթղթավորվում ու իրագործվում են:

Ա39.Այլ մասնագետների հետ խորհրդակցության փաստաթղթերը, որոնք ներառում են դժվար կամ վիճելի հարցեր, և որոնք բավականաչափ ամբողջական ու մանրամասն են, նպաստում են՝

- խորհրդակցության համար ներկայացված խնդրի ըմբռնմանը, և
- խորհրդակցության արդյունքների՝ ներառյալ կայացված որոշումների, այդ որոշումները հիմնավորող փաստերի և դրանց իրագործման եղանակի ըմբռնմանը:

### **Համեմատաբար փոքր ընկերություններին վերաբերող նկատառումներ**

Ա40.Արտաքին խորհրդակցության կարիք ունեցող ընկերությունը, օրինակ, այն ընկերությունը, որը չունի համապատասխան ներքին միջոցներ, կարող է օգտվել խորհրդատվական ծառայություններից, որոնք տրամադրվում են՝

- այլ ընկերությունների կողմից,
- մասնագիտական և կարգավորող մարմինների կողմից, կամ
- առևտրային կազմակերպությունների կողմից, որոնք մատուցում են որակի վերահսկողության համապատասխան ծառայություններ:

Նախքան այդպիսի ծառայությունների համար պայմանագիր կնքելը, արտաքին խորհրդատուի իրազեկության և կարողությունների ուսումնասիրությունը օգնում է ընկերությանը որոշել, թե արդյո՞ք արտաքին խորհրդատուն այդ նպատակի համար ունի համապատասխան որակավորում:

### *Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում*

### **Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման համար սահմանված չափանիշները (հղում պար. 35(բ))**

Ա41. Չափանիշները՝ որոշելու համար, թե որ առաջադրանքն է ենթակա որակի վերահսկողության վերանայման առաջադրանքի, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, կարող են ներառել, օրինակ, հետևյալը՝

- առաջադրանքի բնույթը՝ ներառյալ այն, թե որքանով են ընդգրկված հանրային շահերին առնչվող խնդիրները,
- առաջադրանքում կամ առաջադրանքների դասում անսովոր իրավիճակների կամ ռիսկերի հայտնաբերումը,
- այն, թե արդյո՞ք օրենքները կամ այլ իրավական ակտերը պահանջում են առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայում:

### **Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման բնույթը, ժամկետները և ընդգրկումը (հղում պար. 36-37)**

Ա42. Աուդիտի հաշվետվության ամսաթիվը չպետք է դրվի մինչև առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների ավարտը: Սակայն առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման փաստաթղթավորումը կարող է ավարտվել հաշվետվության ամսաթվից հետո:

Ա43. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների ժամանակին իրականացումը առաջադրանքի համապատասխան փուլերի ընթացքում թույլ է տալիս որ կարևոր խնդիրները լուծվեն շուտափույթ և առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայողի համար բավարար կերպով՝ հաշվետվության ամսաթվով կամ դրանից առաջ:

Ա44. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների ծավալը կարող է պայմանավորվել, մասնավորապես, առաջադրանքի բարդությամբ, կազմակերպության՝ ցուցակված լինելու հանգամանքով և այն ռիսկով, որ եզրակացությունը կարող է չհամապատասխանել տվյալ հանգամանքներին: Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների իրականացումը չի կրճատում աուդիտի ղեկավարի պատասխանատվությունը:

**Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայումը ցուցակված կազմակերպության համար (հղում՝ պար. 38)**

Ա45. Աուդիտի թիմի կողմից արված կարևոր դատողությունների գնահատմանը վերաբերող այլ խնդիրները, որոնք կարող են հաշվի առնվել ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների ժամանակ, կարող են ներառել հետևյալը՝

- աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված կարևոր ռիսկերը և դրանց նկատմամբ ձեռնարկված միջոցառումները,
- արված դատողությունները, որոնք, մասնավորապես, վերաբերում են էականությանն ու կարևոր ռիսկերին,
- աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված ուղղված և չուղղված խեղաթյուրումների կարևորությունն ու բնույթը,
- այն խնդիրները, որոնց մասին պետք է տեղեկացնել ղեկավարությանն ու կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց և, եթե կիրառելի է, այլ կողմերին, ինչպիսիք են կարգավորող մարմինները:

Նշված այլ խնդիրները, կախված հանգամանքներից, կարող են նաև կիրառվել առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների նկատմամբ, որոնք վերաբերում են այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման և հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներին:

**Հանրային ոլորտի աուդիտորական կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա46. Հանրային ոլորտի որոշակի կազմակերպություններ, թեև դրանք չեն դասվում Ա16 պարագրաֆում նկարագրված ցուցակված կազմակերպությունների շարքին, կարող են բավականաչափ կարևորություն ներկայացնել՝ առաջադրանքի որակի վերահսկողության աշխատանքների իրականացման անհրաժեշտությունը հիմնավորելու համար:

*Առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայող անձանց ընտրության չափանիշները*

**Բավականաչափ և համապատասխան տեխնիկական իմացություն, փորձառություն և իրավասություն** (հղում պար. 39(ա))

Ա47. Բավականաչափ և համապատասխան տեխնիկական իմացությունը, փորձառությունը և իրավասությունը՝ կախված է առաջադրանքի հանգամանքներից: Օրինակ, ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողության վերանայումն իրականացնող անձը ենթադրաբար պետք է ունենա բավականաչափ և համապատասխան փորձառություն և իրավասություն՝ գործելու համար որպես աուդիտի ղեկավար՝ ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական առաջադրանքներում:

**Խորհրդակցություն՝ առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայող անձի հետ** (հղում պար. 39(բ))

Ա48. Առաջադրանքի կատարման ընթացքում աուդիտի ղեկավարը կարող է խորհրդակցել որակի վերահսկողության վերանայումն իրականացնող անձի հետ, օրինակ, համոզվելու համար, որ աուդիտի ղեկավարի կողմից արված դատողությունը ընդունելի կլինի առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայող անձի համար: Այդպիսի խորհրդակցությունը զերծ է մնում առաջադրանքի հետագա փուլում կարծիքների տարբերության բացահայտումից և չի կարող կասկածի ենթարկել առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայող անձի իրավասությունը՝ իր դերը կատարելու առումով: Եթե խորհրդակցությունների բնույթն ու ծավալները նշանակալի են դառնում, ապա վերանայողի անաչառությունը կարող է կասկածի ենթարկվել՝ բացառությամբ, երբ համապատասխան միջոցներ են ձեռնարկվում աուդիտի թիմի և վերանայողի կողմից՝ վերանայողի անաչառությունն ապահովելու ուղղությամբ: Իսկ եթե դա անհնարին է, ապա կարող է նշանակվել ընկերության մեկ այլ մասնագետ կամ համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետ՝ ստանձնելու համար առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի կամ առաջադրանքի վերաբերյալ խորհրդատուի դերը:

**Առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի անաչառությունը** (հղում պար. 40)

Ա49. Ընկերությունից պահանջվում է սահմանել կանոններ և ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի անաչառությունն ապահովելու համար: Համապատասխանաբար այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը սահմանում են, որ առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողը՝

- հնարավորության դեպքում չընտրվի աուդիտի ղեկավարի կողմից,
- այլ կերպ չմասնակցի աուդիտի աշխատանքներին վերանայման ժամանակահատվածում,
- որոշումներ չկայացնի աուդիտի թիմի առնչությամբ, և
- այլ նկատառումների տեղիք չտա, որոնք կարող են կասկածի տակ դնել նրա անաչառությունը:

**Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա50. Սակավաթիվ ղեկավարներ ունեցող ընկերությունների դեպքում կարող է անհնարին լինել, որ աուդիտի ղեկավարը չներգրավվի առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի ընտրության գործընթացում: Երբ գործող անհատ աուդիտորները կամ փոքր ընկերությունները տեսնում են որակի վերահսկողության վերանայում պահանջող առաջադրանքներ, ապա կարող են ներգրավվել համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետներ: Այլապես, որոշ գործող անհատ աուդիտորներ կամ փոքր ընկերություններ կարող են դիմել այլ ընկերությունների՝ հնարավոր դարձնելու համար առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայումը: Երբ ընկերությունը պայմանագիր է կնքում համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետների հետ, ապա կիրառվում են 39-41 պարագրաֆների պահանջներն ու Ա47-Ա48 պարագրաֆների ուղեցույցը:

### **Հանրային ոլորտի աուդիտորական կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա51. Հանրային ոլորտում օրենքի պահանջով նշանակված աուդիտորը (օրինակ, գլխավոր աուդիտորը կամ, գլխավոր աուդիտորի անունից նշանակված, համապատասխան որակավորմամբ այլ մասնագետ) կարող է գործել աուդիտի ղեկավարին համազոր դերում՝ հանրային ոլորտի աուդիտի համար համընդհանուր պատասխանատվությամբ: Այդպիսի դեպքերում, եթե կիրառելի է, առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի ընտրության ժամանակ քննարկվում է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից անկախ լինելու անհրաժեշտությունը և առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը վերանայողի՝ անաչառ գնահատում անելու կարողությունը:

#### *Տարակարծություններ (հղում պար. 43)*

Ա52. Արդյունավետ ընթացակարգերը նպաստում են տարակարծությունների հայտնաբերմանը վաղ փուլերում, տալիս են հստակ ուղեցույց՝ դրան հաջորդող քայլերի վերաբերյալ, և պահանջում փաստաթղթավորում կարծիքների տարբերությունների պարզաբանման և արված եզրահանգումների իրագործման վերաբերյալ:

Ա53. Այդպիսի տարբերությունների պարզաբանմանն ուղղված ընթացակարգերը կարող են ներառել խորհրդակցություն մեկ այլ անհատ մասնագետի կամ ընկերության, կամ էլ մասնագիտական կամ կարգավորող մարմնի հետ:

#### *Առաջադրանքի փաստաթղթավորումը*

### **Առաջադրանքի փաստաթղթերի վերջնական փաթեթի կազմման ավարտը (հղում պար. 45)**

Ա54. Օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել այն ժամկետները, որոնց ընթացքում պետք է ավարտվի որոշակի տեսակի առաջադրանքների փաստաթղթերի վերջնական փաթեթի կազմման աշխատանքը: Եթե ժամանակային սահմանափակումներ չեն սահմանվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա 45 պարագրաֆը պահանջում է, որ ընկերությունը սահմանի ժամկետներ, որոնք կարտացոլեն առաջադրանքի փաստաթղթերի վերջնական փաթեթի ժամանակին կազմման անհրաժեշտությունը: Աուդիտի դեպքում, օրինակ, այդպիսի ժամանակային սահմանափակումը սովորաբար չի գերազանցում 60 օրը՝ աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հաշված:

Ա55. Երբ կազմակերպության՝ խնդրո առարկա հանդիսացող միևնույն տեղեկության վերաբերյալ երկու կամ ավելի տարբեր հաշվետվություններ են հրապարակվում, ապա, համաձայն ընկերության կանոնների ու ընթացակարգերի, որոնք վերաբերում են առաջադրանքի փաստաթղթերի վերջնական փաթեթի կազմման ժամկետներին, յուրաքանչյուր հաշվետվություն պետք է դիտվի որպես առանձին առաջադրանքի հաշվետվություն: Դա կարող է, օրինակ, վերաբերել այն դեպքին, երբ ընկերությունը հրապարակում է աուդիտորական եզրակացություն բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբերի միավորման նպատակներով, իսկ հաջորդող ամսաթվին՝ աուդիտորական եզրակացություն նույն ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ օրենսդրության պահանջի համաձայն:

**Առաջադրանքին առնչվող փաստաթղթերի գաղտնիությունը, ապահով պահպանումը, ամբողջականությունը, մատչելիությունը և վերականգնելիությունը** (հղում՝ պար. 46)

Ա56. Վարքագծի համապատասխան պահանջները ընկերության աշխատակազմի համար սահմանում են առաջադրանքի փաստաթղթերում պարունակվող տեղեկությունների գաղտնիությունը բոլոր ժամանակներում պահպանելու պարտականություն՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ պատվիրատուի կողմից տեղեկատվության բացահայտման հատուկ իրավունք է տրվում, կամ երբ դա անելու համար առկա է իրավական կամ մասնագիտական պարտականություն: Առանձին օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով ընկերության աշխատակազմի վրա կարող են պատվիրատուի գաղտնիությունը պահպանելու պարտականություններ դրվել, հատկապես, երբ դա վերաբերում է անձնական բնույթի տվյալներին:

Ա57. Անկախ առաջադրանքի փաստաթղթերի թղթային, էլեկտրոնային կամ մեկ այլ տեսքով լինելուց, դրանցում պարունակվող տվյալների ամբողջականությունը, մատչելիությունը կամ վերականգնելիությունը կարող է կասկածի տակ դրվել, եթե փաստաթղթերը հնարավոր է փոփոխության ենթարկել, լրացնել կամ կրճատել՝ առանց ընկերության գիտության, կամ եթե դրանք անդառնալիորեն կորսվեն կամ վնասվեն: Համապատասխանաբար, ընկերության կողմից մշակվող ու իրականացվող ստուգումները, որոնց նպատակն է թույլ չտալ առաջադրանքի փաստաթղթերի չարտոնված փոփոխությունը կամ կորուստը, կարող են ներառել այնպիսի գործողություններ, որոնք՝

- թույլ են տալիս որոշել, թե երբ և ում կողմից են ստեղծվել, փոփոխվել կամ վերանայվել առաջադրանքի փաստաթղթերը,
- պաշտպանում են տեղեկատվության ամբողջականությունը առաջադրանքի բոլոր փուլերում, մանավանդ երբ տեղեկությունները բաժանված են աուդիտի թիմի անդամների միջև կամ փոխանցվում են այլ անձանց ինտերնետի միջոցով,
- կանխարգելում են առաջադրանքի փաստաթղթերի չարտոնված փոփոխությունները, և
- թույլ են տալիս աուդիտի թիմի անդամների և այլ իրավասու անձանց մուտքը դեպի առաջադրանքի փաստաթղթերը, եթե դա անհրաժեշտ է նրանց պարտականությունների պատշաճ կատարման համար:

Ա58. Ընկերության կողմից մշակվող և իրականացվող ստուգումները, որոնց նպատակն է պահպանել առաջադրանքի փաստաթղթավորման գաղտնիությունը, ապահով



պահպանումը, ամբողջականությունը, մատչելիությունը և վերականգնելու հնարավորությունը, կարող են ներառել հետևյալը՝

- աուդիտի թիմի անդամների կողմից գաղտնաբառի կիրառումը՝ թույլատրելով մուտքը դեպի առաջադրանքի էլեկտրոնային փաստաթղթերը իրավասու օգտվողներին,
- առաջադրանքի էլեկտրոնային փաստաթղթերին ուղղված համապատասխան պաշտպանիչ միջոցառումների իրականացումը՝ առաջադրանքի որոշակի փուլերում,
- ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են առաջադրանքի փաստաթղթերի պատշաճ ձևով բաշխմանը աուդիտի թիմի անդամներին՝ առաջադրանքի սկզբում, դրանց մշակմանը՝ առաջադրանքի իրականացման ընթացքում և դրանց ճշտմանն ու համեմատմանը՝ աշխատանքների վերջին փուլում,
- ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են թղթային փաստաթղթերի մատչելիության սահմանափակմանը և թույլ են տալիս դրանց պատշաճ բաշխումը և ապահով պահպանումը:

Ա59. Գործնական նպատակներով, բնօրինակ թղթային փաստաթղթերը կարող են էլեկտրոնային պատճենահանման ենթարկվել՝ առաջադրանքի փաստաթղթերի փաթեթի մեջ ներառվելու համար: Այդպիսի դեպքերում ընկերության ընթացակարգերը, որոնք նախատեսված են առաջադրանքի փաստաթղթերի գաղտնիությունը, ապահով պահպանումը, ամբողջականությունը, մատչելիությունը և վերականգնելիությունն ապահովելու համար, աուդիտի թիմի անդամների նկատմամբ կարող են ներառել հետևյալ պահանջները՝

- ստեղծել էլեկտրոնային միջոցով կատարված պատճեններ, որոնք արտացոլում են թղթային բնօրինակ փաստաթղթերի ողջ բովանդակությունը՝ ներառյալ ձեռքով դրված ստորագրությունները, խաչաձև հղումները և ծանոթագրությունները,
- բնօրինակների էլեկտրոնային միջոցով կատարված պատճեններն ընդգրկել առաջադրանքի փաստաթղթերի փաթեթում՝ ներառյալ այդ պատճենների ինդեքսավորումն ու ստորագրումը՝ ըստ անհրաժեշտության, և
- թույլ տալ էլեկտրոնային միջոցով կատարված պատճենների վերականգնումն ու տպումը, եթե կա նման անհրաժեշտություն:

Կարող են լինել իրավական, կարգավորող կամ այլ պատճառներ, որպեսզի ընկերությունը պահպանի թղթային բնօրինակ փաստաթղթերը, որոնք էլեկտրոնային միջոցով պատճենահանվել են:

#### **Առաջադրանքին վերաբերող փաստաթղթերի պահպանումը (հղում պար. 47)**

Ա60. Ընկերության համար առաջադրանքի փաստաթղթերի պահպանման անհրաժեշտությունը և այդ փաստաթղթերի պահպանման ժամանակահատվածը ենթակա է փոփոխման՝ կապված առաջադրանքի բնույթի և ընկերության պայմանների հետ. օրինակ, արդյո՞ք առաջադրանքի փաստաթղթերն անհրաժեշտ են՝ ապագա առաջադրանքների համար շարունակական կարևորության խնդիրներին վերաբերող գրառումներ տրամադրելու համար: Պահպանման ժամանակահատվածը կարող է նաև պայմանավորվել այլ գործոններով, ինչպես օրինակ այն, թե արդյո՞ք տեղական օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում են պահպանման առանձին

ժամանակահատվածներ առաջադրանքների որոշակի տեսակների համար, կամ արդյո՞ք կան ընդունված պահպանման ժամկահատվածներ տվյալ երկրում, եթե բացակայում են օրենքների և այլ իրավական ակտերի հատուկ պահանջներ:

Ա61. Աուդիտորական առաջադրանքների առանձնհատուկ դեպքի համար պահպանման ժամանակահատվածը սովորաբար լինում է ոչ ավելի կարճ, քան հինգ տարին՝ սկսած աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից, կամ, եթե ավելի ուշ, ապա խմբի աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից:

Ա62. Առաջադրանքի փաստաթղթերի պահպանման համար ընկերության կողմից որդեգրված ընթացակարգերը ներառում են այնպիսիք, որոնք թույլ են տալիս պահպանման ժամանակահատվածի ընթացքում ենթարկվել 47 պարագրաֆի պահանջներին՝ օրինակ՝

- թույլ տալ առաջադրանքի փաստաթղթերի վերականգնումը և մատչելիությունը պահպանման ժամանակահատվածի ընթացքում՝ մանավանդ էլեկտրոնային փաստաթղթերի դեպքում, քանի որ հիմք ծառայող տեխնոլոգիան կարող է արդիականացվել կամ փոփոխվել ժամանակի ընթացքում,
- տրամադրել, երբ հարկն է, առաջադրանքի փաստաթղթերում փաթեթը կազմելուց հետո կատարված փոփոխությունների գրառումները, և
- թույլ տալ իրավասու արտաքին անձանց վերցնել ու վերանայել առանձին առաջադրանքի փաստաթղթերը՝ որակի վերահսկողության կամ այլ նպատակներով:

### **Առաջադրանքի փաստաթղթերի սեփականության իրավունքը**

Ա63. Եթե այլ բան չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա առաջադրանքի փաստաթղթերը ընկերության սեփականությունն են: Ընկերությունը, իր հայեցողությամբ, կարող է պատվիրատուների համար մատչելի դարձնել առաջադրանքի փաստաթղթերի որոշ հատվածներ կամ այդ փաստաթղթերից արված քաղվածքներ՝ պայմանով, որ այդպիսի բացահայտումը չի վնասի կատարված աշխատանքի օրինականությանը կամ, հավաստիացման առաջադրանքների դեպքում, ընկերության կամ նրա աշխատակազմի անկախությանը:

### **Մոնիտորինգ**

*Ընկերության որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մոնիտորինգը* (հղում պար. 48)

Ա64. Որակի վերահսկողության կանոններին ու ընթացակարգերին համապատասխանության մոնիտորինգի նպատակն է ապահովել հետևյալի գնահատումը՝

- արդյո՞ք պահպանվում են մասնագիտական ստանդարտները և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջները,
- արդյո՞ք որակի վերահսկողության համակարգը համապատասխան ձևով է նախագծված ու արդյունավետորեն է իրականացվել, և
- արդյո՞ք ընկերության որակի վերահսկողության կանոններն ու ընթացակարգերը պատշաճ ձևով են կիրառվում, այնպես, որ ընկերության կամ աուդիտի

ղեկավարի կողմից հրապարակված հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ հրավիճակին:

Ա65. Որակի վերահսկողության համակարգի շարունակական ուսումնասիրությունն ու գնահատումը ներառում է այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են ստորև շարադրվածները՝

- հետևյալի վերլուծությունը.
  - o մասնագիտական ստանդարտներում և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներում նոր զարգացումները, և դրանց արտացոլումը ընկերության կանոններում ու ընթացակարգերում, եթե կիրառելի է,
  - o անկախությանը վերաբերող կանոններին ու ընթացակարգերին համապատասխանության գրավոր հաստատումը,
  - o շարունակական մասնագիտական զարգացումը՝ ներառյալ մասնագիտական ուսուցումը, և
  - o պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչմանն ու պահպանմանը վերաբերող որոշումները,
- անհրաժեշտ ուղղիչ գործողությունների և համակարգի բարելավմանն ուղղված միջոցառումների իրականացման վերաբերյալ որոշումը՝ ներառյալ հետադարձ կապի ապահովումը՝ կապված մասնագիտական կրթության և ուսուցման ուղղությամբ ընկերության կանոնների ու ընթացակարգերի հետ,
- ընկերության աշխատակազմի համապատասխան անդամներին տեղեկացումը համակարգում հայտնաբերված թույլ կողմերի մասին՝ համակարգի ըմբռնման կամ դրա պահանջներին համապատասխանության մակարդակում,
- ընկերության աշխատակազմի համապատասխան անդամների հետևելը, որ որակի վերահսկողության կանոններում և ընթացակարգերում անհրաժեշտ փոփոխություններն անհապաղ կատարվեն:

Ա66. Պարբերական ստուգումների վերաբերյալ կանոններն ու ընթացակարգերը կարող են սահմանել, օրինակ երեք տարի տևողությամբ պարբերաշրջան: Ստուգման պարբերականության կառուցվածքը՝ ներառյալ առանձին առաջադրանքների ընտրությունը, կախված է բազմաթիվ գործոններից, որոնցից են՝

- ընկերության մեծությունը,
- գրասենյակների քանակն ու գտնվելու վայրը,
- նախորդ մոնիտորինգային ընթացակարգերի արդյունքները,
- աշխատակազմի ու գրասենյակների իրավասության աստիճանը (օրինակ, այն, թե արդյո՞ք առանձին գրասենյակներն իրավասու են իրականացնել իրենց սեփական ստուգումները, թե միայն գլխավոր գրասենյակը կարող է դրանք իրականացնել),
- ընկերության գործունեության ու կառուցվածքի բնույթն ու բարդությունը,
- ընկերության պատվիրատուների ու առանձին առաջադրանքների հետ կապված ռիսկերը:

Ա67. Ստուգման ընթացակարգը ներառում է առանձին առաջադրանքների ընտրություն, որոնցից մի քանիսը կարող են ընտրվել առանց աուդիտի թիմին նախապես զգուշացնելու: Ստուգումների ընդգրկումը որոշելիս՝ ընկերությունը կարող է հաշվի առնել անկախ արտաքին ստուգման ծրագրի ընդգրկումն ու եզրակացությունները:

Արտաքին անկախ ստուգման ծրագիրը չի կարող օգտագործվել ընկերության ներքին մոնիտորինգի սեփական ծրագրի փոխարեն:

### **Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա68. Փոքր ընկերությունների դեպքում կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ, որ մոնիտորինգային ընթացակարգերն իրականացվեն այն անձանց կողմից, որոնք պատասխանատու են ընկերության որակի վերահսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մշակման ու իրականացման համար, կամ որոնք, հնարավոր է, ներգրավված են առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքներում: Սահմանափակ թվով աշխատակազմ ունեցող ընկերությունը կարող է որոշել ներգրավել համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետի կամ մեկ այլ ընկերություն՝ առաջադրանքի ստուգումներ և այլ մոնիտորինգային ընթացակարգեր իրականացնելու համար: Այլապես ընկերությունը կարող է սահմանել այլ համապատասխան կազմակերպությունների հետ միջոցները միասնաբար օգտագործելուն ուղղված միջոցառումներ՝ հեշտացնելու համար մոնիտորինգային գործունեության գործընթացը:

### **Թերությունների մասին տեղեկությունների հաղորդումը** (հղում՝ պար. 50)

Ա69. Հայտնաբերված թերությունների զեկուցումը համապատասխան աուդիտի ղեկավար չհանդիսացող այլ անձանց չպետք է ներառի գործին առնչվող առանձին առաջադրանքների բացահայտումը, թեև կարող են լինել դեպքեր, երբ այդպիսի բացահայտումն անհրաժեշտ կլինի աուդիտի ղեկավար չհանդիսացող այլ անձանց՝ իրենց պարտականությունները պատշաճ ձևով կատարելու համար:

### *Բողոքներ ու մեղադրանքներ*

### **Բողոքների ու մեղադրանքների սկզբնաղբյուրը** (հղում՝ պար. 55)

Ա70. Բողոքներն ու մեղադրանքները (որոնք չեն ներառում միանշանակորեն աննշան դեպքերը) կարող են սկիզբ առնել ընկերության ներսից կամ դրանից դուրս: Դրանք կարող են ներկայացվել ընկերության աշխատակազմի, պատվիրատուների կամ այլ՝ երրորդ անձանց կողմից: Դրանք կարող են ստացվել աուդիտի թիմի անդամների կամ այլ ընկերության աշխատակազմի կողմից:

### **Ուսումնասիրության կանոններն ու ընթացակարգերը** (հղում՝ պար. 56)

Ա71. Բողոքների ու մեղադրանքների ուսումնասիրության համար սահմանված կանոններն ու ընթացակարգերը կարող են ներառել, օրինակ, այն, որ ուսումնասիրությունը վերահսկող ղեկավարը՝

- ունի բավականաչափ ու համապատասխան փորձառություն,
- ունի իրավասություններ ընկերությունում, և
- որևէ կերպ չի ներգրավված առաջադրանքում:

Ուսումնասիրությունը վերահսկող ղեկավարը կարող է, ըստ անհրաժեշտության, դիմել իրավախորհրդատուի օգնությանը:

## **Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա72. Սակավաթիվ ղեկավարներ ունեցող ընկերությունների պայմաններում կարող է հնարավոր չլինել, որ ուսումնասիրությունը վերահսկող ղեկավարը չներգրավվի առաջադրանքում: Այդպիսի փոքր ընկերությունները և գործող անհատ աուդիտորները կարող են օգտվել համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետի կամ մեկ այլ ընկերության ծառայություններից՝ իրականացնելու համար բողոքների ու մեղադրանքների ուսումնասիրությունը:

## **Որակի վերահսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը (հղում պար. 57)**

Ա73. Որակի վերահսկողության համակարգի յուրաքանչյուր տարրի գործողության ապացույցներին վերաբերող փաստաթղթերի ձևն ու բովանդակությունը որոշման խնդիր է և կախված է մի շարք գործոններից, ներառյալ՝

- ընկերության մեծությունը և գրասենյակների քանակը,
- ընկերության գործունեության ու կառուցվածքի բնույթն ու բարդությունը:

Օրինակ, խոշոր ընկերությունները կարող են օգտագործել տվյալների էլեկտրոնային շտեմարաններ՝ փաստաթղթավորելու համար այնպիսի տեղեկություններ, ինչպիսիք են անկախության հաստատումը, աշխատանքի գնահատումը և մոնիտորինգային ուսումնասիրությունների արդյունքները:

Ա74. Մոնիտորինգին վերաբերող պատշաճ փաստաթղթավորումը, կարող է ներառել օրինակ՝

- մոնիտորինգային ընթացակարգերը՝ ներառյալ ուսումնասիրության համար ավարտված առաջադրանքների ընտրության ընթացակարգը,
- գրառումները, որոնք վերաբերում են հետևյալի գնահատմանը՝
  - o մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանությունը,
  - o արդյո՞ք որակի վերահսկողության համակարգը համապատասխան ձևով է նախագծված ու արդյունավետորեն է իրականացվել, և
  - o արդյո՞ք ընկերության որակի վերահսկողության կանոններն ու ընթացակարգերը պատշաճ ձևով են կիրառվում, այնպես, որ ընկերության կամ աուդիտի ղեկավարի կողմից հրապարակված հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ պայմաններին:
- նշված թերությունների բացահայտումը, դրանց ազդեցության գնահատումը և հիմքերը՝ որոշում կայացնելու համար, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ է հետագա քայլեր ձեռնարկել և ի՞նչ քայլեր են դրանք լինելու:

## **Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա75. Փոքր ընկերությունները կարող են օգտագործել ավելի շատ ոչ պաշտոնական միջոցներ՝ որակի վերահսկողության իրենց համակարգերի փաստաթղթավորման համար, ինչպիսիք են, օրինակ, ձեռքով արված գրառումները, հարցաթերթերը և ձևաթղթերը:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 200

## ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՆՊԱՏԱԿՆԵՐԸ ԵՎ ԱՌԻԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՈՒՄԸ՝ ՀԱՄԱՁԱՅՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-2
Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը.....	3-9
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	10
<b>Աուդիտորի ընդհանուր նպատակները.....</b>	<b>11-12</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>13</b>
<b>Պահանջները</b>	
Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող վարքագծի պահանջները.....	14
Մասնագիտական կասկածամտություն.....	15
Մասնագիտական դատողություն.....	16
Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ.....	17
Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան.....	18-24
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը.....	Ա1- Ա13
Վարքագծի պահանջներ՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ.....	Ա14-Ա17
Մասնագիտական կասկածամտություն.....	Ա18-Ա22
Մասնագիտական դատողություն.....	Ա23-Ա27
Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ.....	Ա28-Ա52
Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան.....	Ա53-Ա76

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի ընդհանուր պատասխանատվություններին, երբ նա իրականացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան: Մասնավորապես, այն սահմանում է անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և պարզաբանում աուդիտի բնույթն ու ընդգրկումը, որոնք հնարավորություն կտան անկախ աուդիտորին հասնելու այդ նպատակներին: Այն նաև բացատրում է ԱՄՍ-ների ընդգրկումը, իրավասություններն ու կառուցվածքը և ներառում է անկախ աուդիտորի՝ բոլոր աուդիտների առնչությամբ կիրառելի ընդհանուր պարտականությունները սահմանող պահանջները՝ ներառյալ ԱՄՍ-ներին համապատասխանելու պարտականությունը: Անկախ աուդիտորը այսուհետև կհիշատակվի որպես <<աուդիտոր>>:
2. ԱՄՍ-ները գրվել են աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների իրականացման համատեքստում: Այլ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ կիրառելու դեպքում դրանք պետք է հարմարեցվեն՝ ըստ անհրաժեշտության: ԱՄՍ-ները ուղղված չեն աուդիտորի այն պարտականություններին, որոնք կարող են սահմանված լինել օրենքներով, այլ իրավական ակտերով՝ կապված, օրինակ, հանրությանը արժեթղթեր առաջարկելու հետ: Այդպիսի պարտականությունները կարող են տարբերվել ԱՄՍ-ներով սահմանված պարտականություններից: Համապատասխանաբար, թեև աուդիտորը կարող է ԱՄՍ-ների տեսակետները օգտակար համարել այդպիսի հանգամանքներում, այնուամենայնիվ, նա պարտավոր է ապահովել համապատասխանությունը գործի հետ առնչվող բոլոր իրավական, կարգավորող կամ մասնագիտական պահանջներին:

### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը

3. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է բարձրացնել նախատեսված օգտվողների վստահության աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Դա ձեռք է բերվում աուդիտորի կողմից կարծիքի արտահայտման միջոցով, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներին համապատասխան: Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների մեծամասնության դեպքում այդ կարծիքը վերաբերում է նրան, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով արժանահավատ են կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը՝ համաձայն տվյալ հիմունքների: ԱՄՍ-ների ու վարքագծի համապատասխան պահանջների համաձայն իրականացված աուդիտը հնարավորություն է տալիս աուդիտորին կազմելու այդպիսի կարծիք (հղում՝ պար. Ա1):
4. Աուդիտորական ուսումնասիրության ենթակա ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնք պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից՝ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերահսկողության ներքո: ԱՄՍ-ները պարտականություններ չեն դնում

ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վրա և չեն փոխարինում այն օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը, որոնք կարգավորում են նրանց պարտականությունները: ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտը իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունը կամ, ըստ անհրաժեշտության, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք ստանձնել են որոշակի պարտականություններ, որոնք էական նշանակություն ունեն աուդիտի իրականացման համար: Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չի ազատում ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց իրենց պարտականություններից (հղում՝ պար. Ա2-Ա11):

5. ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը ձեռք բերի ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջությամբ վերցրած, գերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով: Ողջամիտ երաշխիքը հավաստիացման բարձրագույն աստիճանն է: Այն ձեռք է բերվում, երբ աուդիտորը հավաքագրել է բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ՝ աուդիտի ռիսկը (այսինքն, այն ռիսկը, որ աուդիտորը կարտահայտի անհամապատասխան կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էապես խեղաթյուրված լինելու դեպքում) մինչև ընդունելի ցածր մակարդակը նվազեցնելու համար: Սակայն ողջամիտ երաշխիքը հավաստիացման բացարձակ աստիճանը չէ, քանի որ կան աուդիտի ներքին սահմանափակումներ, որոնց հետևանքով աուդիտորական ապացույցները, որ հիմք են ծառայում աուդիտորի եզրահանգումների և կարծիքի համար, մեծամասամբ առավելապես կրում են համոզիչ, քան որոշիչ բնույթ (հղում՝ պար. Ա28-Ա52):
6. Էականության սկզբունքը կիրառվում է աուդիտորի կողմից՝ թե աուդիտի պլանավորման ու իրականացման ժամանակ, թե հայտնաբերված խեղաթյուրումների ազդեցությունը աուդիտի վրա գնահատելու և չուղղված սխալների ազդեցությունը, եթե այդպիսիք կան, ֆինանսական հաշվետվությունների վրա գնահատելու ժամանակ:<sup>1</sup> Սովորաբար խեղաթյուրումները, ներառյալ բացթողումները, համարվում են էական, եթե կարելի է պատճառաբանված կերպով ակնկալել, որ, առանձին կամ միասին վերցրած, նրանք ազդեցություն կունենան ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականության վերաբերյալ դատողություններն արվում են շրջապատող հանգամանքների լույսի ներքո և կրում են աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններից օգտվողների ֆինանսական կարիքների ընկալման և խեղաթյուրման չափերի կամ բնույթի, կամ էլ դրանց համակցության ազդեցությունը: Աուդիտորի եզրակացությունը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններին՝ որպես ամբողջություն վերցրած, հետևաբար, աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում այն խեղաթյուրումների համար, որոնք էական բնույթ չեն կրում որպես ամբողջություն դիտվող ֆինանսական հաշվետվությունների համար:
7. ԱՄՍ-ները պարունակում են <<Նպատակներ>>, <<Պահանջներ>> և <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժինները, որոնք նախատեսված են աուդիտորին օժանդակելու համար՝ ողջամիտ երաշխիքի ձեռքբերման խնդրում: ԱՄՍ-ները

<sup>1</sup> ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>> և ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>



պահանջում են, որ աուդիտորը աուդիտի պլանավորման ու իրականացման ընթացքում կիրառի մասնագիտական դատողություն ու պահպանի մասնագիտական կասկածամտությունը և, մասնավորապես.

- հայտնաբերի ու գնահատի խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ հիմնվելով կազմակերպության ու նրա միջավայրի մասին պատկերացումների վրա՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը,
- ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ էական խեղաթյուրումների առկայության վերաբերյալ՝ գնահատված ռիսկերի համար համապատասխան միջոցառումների մշակման ու իրագործման միջոցով,
- ձևավորի կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներից արված եզրահանգումների վրա:

8. Աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի ձևը պայմանավորված է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների և ցանկացած կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջներով (հղում՝ պար. Ա12-Ա13):

9. Աուդիտորը կարող է նաև ունենալ հաղորդակցության կամ հաշվետվության որոշակի այլ պարտականություններ՝ օգտվողների, ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված կամ կազմակերպությունից դուրս գտնվող անձանց նկատմամբ՝ կապված աուդիտի արդյունքում առաջացած խնդիրների հետ: Դրանք կարող են սահմանվել ԱՄՍ-ներով կամ կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:<sup>2</sup>

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

10. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Աուդիտորի ընդհանուր նպատակները**

11. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրություն իրականացնելով, աուդիտորը հետապնդում է հետևյալ ընդհանուր նպատակները՝
- (ա) ձեռք բերել ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջությամբ վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով. դա աուդիտորին հնարավորություն է տալիս կարծիք արտահայտել այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան, և
  - (բ) հաշվետվություն ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և հաղորդակցել աուդիտորի՝ փաստացի ստացված տվյալները, ինչպես դա պահանջում են ԱՄՍ-ները:

<sup>2</sup> Տես, օրինակ, ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> և ԱՄՍ 240-ի <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության ռեպերի առնչությամբ>> 43 պարագրաֆը:

12. Բոլոր այն դեպքերում, երբ ողջամիտ երաշխիք չի կարող ձեռք բերվել, և աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխված եզրակացությունը (կարծիքը) տվյալ իրավիճակում բավարար չէ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողներին զեկուցելու նպատակների համար, ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց կամ հրաժարվի առաջադրանքից (կամ դադարեցնի աշխատանքը)<sup>3</sup>, եթե այդպիսի հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի համաձայն:

## Սահմանումները

13. ԱՄՍ-ների նպատակների համար, հետևյալ տերմիններն ունեն այն նշանակությունները, որոնք բերվում են ստորև՝
- (ա) ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման աշխատանքներում ներգրավված ղեկավար անձնակազմի կողմից որդեգրված՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները, որն ընդունելի է հաշվի առնելով կազմակերպության բնույթը և ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը, կամ որը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:
- <<Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքները>> տերմինը կիրառվում է այն դեպքում, երբ խոսքը գնում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մասին, որոնք համապատասխանություն են պահանջում այդ հիմունքներով սահմանված պահանջներին, և՛
- (i) ուղղակի կամ անուղղակի ձևով հաստատում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար կարող է անհրաժեշտ լինել, որ ղեկավարությունը լրացուցիչ բացահայտումներ տրամադրի ի լրումն այն բացահայտումների, որոնք հատուկ պահանջվում են հիմունքներով, կամ
- (ii) ուղղակիորեն հաստատում են, որ, ղեկավարությանը կարող է անհրաժեշտ լինել շեղվել հիմունքներով սահմանված պահանջներից՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար: Ակնկալվում է, որ այդպիսի շեղումներն անհրաժեշտ կլինեն միայն բացառիկ դեպքերում:
- <<Համապատասխանության հիմունքները>> տերմինը կիրառվում է այն դեպքում, երբ խոսքը գնում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մասին, որոնք համապատասխանություն են պահանջում այդ հիմունքներով սահմանված պահանջներին, սակայն չեն պարունակում վերը բերված (i) կամ (ii) կետերի հաստատումները,
- (բ) աուդիտորական ապացույց՝ աուդիտորի կողմից օգտագործվող տեղեկատվություն՝ աուդիտորի եզրակացության համար հիմք հանդիսացող հետևություններ անելու համար: Աուդիտորական ապացույցները ներառում են ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական հաշվառման գրանցումներում պարունակվող տեղեկությունները, այնպես էլ այլ տեղեկատվությունը: ԱՄՍ-ների նպատակների համար՝
- (i) աուդիտորական ապացույցի բավականաչափությունը աուդիտորական ապացույցի քանակական գնահատումն է: Պահանջվող աուդիտորական

<sup>3</sup> ԱՄՍ-ներում միայն <<հրաժարում>> տերմինն է օգտագործվում:

ապացույցի քանակի վրա ազեցություն է գործում աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, ինչպես նաև այդպիսի աուդիտորական ապացույցի որակը,

- (ii) աուդիտորական ապացույցի համապատասխանությունը աուդիտորական ապացույցի որակական գնահատումն է, այսինքն, դրա արժանահավատության և գործին առնչվելու աստիճանը՝ օժանդակություն տրամադրելու այն հետևությունների համար, որոնց վրա է հիմնված աուդիտորի եզրակացությունը,
- (գ) աուդիտորական ռիսկ՝ ռիսկ, որ աուդիտորը անհամապատասխան աուդիտորական կարծիք կհայտնի, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները էապես խեղաթյուրված են: Աուդիտորական ռիսկը էական խեղաթյուրման ռիսկերի և չհայտնաբերման ռիսկի գործառույթն է,
- (դ) աուդիտոր՝ «Աուդիտոր» տերմինը կիրառվում է այն անձի կամ անձանց նկատմամբ, որոնք իրականացնում են աուդիտորական ուսումնասիրությունը: Սովորաբար դա առաջադրանքի ղեկավարն է կամ առաջադրանքն իրականացնող թիմի այլ անդամները, կամ էլ ընկերությունը, եթե դա կիրառելի է: Եթե ԱՄՍ-ն ակնհայտորեն ակնկալում է, որ պահանջը կամ պարտականությունը կատարվի առաջադրանքի ղեկավարի կողմից, ապա այդ դեպքում «Աուդիտորի» փոխարեն կիրառվում է «Աուդիտի ղեկավար» տերմինը: «Աուդիտի ղեկավար» և «Ընկերություն» հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ընթերցվեն որպես հանրային ոլորտում կիրառվող համարժեք հասկացություններ,
- (ե) չհայտնաբերման ռիսկ՝ այն ռիսկը, որ աուդիտորի կողմից իրականացվող ընթացակարգերը, որոնք ուղղված են աուդիտի ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակը նվազեցնելուն, չեն հայտնաբերի առկա խեղաթյուրումը, որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին,
- (զ) ֆինանսական հաշվետվություններ՝ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության կարգավորված ներկայացում՝ ներառյալ առնչվող ծանոթագրությունները, որի նպատակն է հաղորդել կազմակերպության տնտեսական միջոցները կամ պարտավորությունները տվյալ պահին, կամ դրանց փոփոխությունները տվյալ ժամանակահատվածում՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների: Առնչվող ծանոթագրությունները սովորաբար պարունակում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կարևոր դրույթները և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն: «Ֆինանսական հաշվետվություններ» տերմինը սովորաբար վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին, ինչպես որ դա սահմանված է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներում, սակայն այն կարող է նաև վերաբերել առանձին ֆինանսական հաշվետվությանը,
- (է) պատմական ֆինանսական տեղեկատվություն՝ տվյալ կազմակերպությանը վերաբերող, ֆինանսական հասկացություններով արտահայտված տեղեկատվություն, որը հիմնականում դուրս է բերվում այդ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման համակարգից և նկարագրում է անցած ժամանակաշրջաններում տեղի ունեցած տնտեսական իրադարձությունները կամ անցյալում որոշակի պահերի գոյություն ունեցող տնտեսական պայմանները կամ իրավիճակները,
- (ը) ղեկավարություն՝ կազմակերպության գործունեության վարման համար վարչական պատասխանատվություն ունեցող անձ(ինք): Որոշ իրավական դաշտերում

գործող որոշ կազմակերպությունների դեպքում, ղեկավարությունը ընդգրկում է աշխատակազմի՝ կառավարման օղակներում ներգրավված մի քանի կամ բոլոր անդամներին, օրինակ, տնօրենների խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր – կառավարչին,

- (թ) խեղաթյուրում՝ տարբերությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և հիմունքների պահանջներին համապատասխան լինելու համար պահանջվող՝ հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալից կամ խարդախությունից: Երբ աուդիտորը կարծիք է արտահայտում այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը, խեղաթյուրումները նույնպես ներառում են գումարների, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման այն ճշգրտումները, որոնք, աուդիտորի կարծիքով, անհրաժեշտ են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացվեն կամ տան ճշմարիտ ու իրական պատկերը,
- (ժ) նախապայմաններ, որոնք վերաբերում են ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց պատասխանատվությանն ու պարտականություններին, համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտորական ուսումնասիրությունը՝ այն է, որ ղեկավարությունը և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք ընդունում և հասկանում են, որ նրանք ունեն հետևյալ պատասխանատվությունն ու պարտականությունները, որոնք սկզբունքային են ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտն իրականացնելու համար: Այսպիսով, դա պատասխանատվությունն է հետևյալի համար՝
- (i) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն՝ ներառյալ, ըստ անհրաժեշտության, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը,
  - (ii) այնպիսի ներքին վերահսկողություն, որը ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կարծիքով անհրաժեշտ է՝ հնարավորություն տալու համար պատրաստելու ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և՛
  - (iii) աուդիտորին հետևյալի տրամադրում՝
    - ա. ազատ մուտք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, գրառումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կարծիքով կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
    - բ. լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից, աուդիտի նպատակների համար, և
    - գ. անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում, վերը բերված (i) կետը կարող է շարադրվել հետևյալ կերպ. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում և ճշմարիտ ներկայացում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն>>, կամ <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներին համապատասխան>>:

<<Նախապայմաններ, որոնք վերաբերում են ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց պատասխանատվությանն ու պարտականություններին, որոնց համաձայն իրականացվում է աուդիտորական ուսումնասիրությունը>> արտահայտությունը նույնպես կարող է ներկայացվել որպես <<նախապայմաններ>> ,

- (հ) մասնագիտական դատողություն՝ համապատասխան մասնագիտական պատրաստման, գիտելիքների և փորձառության կիրառումը աուդիտի, հաշվապահական հաշվառման և վարքագծի ստանդարտներով նախատեսված համատեքստում՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում համապատասխան գործելակերպի վերաբերյալ հիմնավորված որոշումներ կայացնելու համար,
- (i) մասնագիտական կասկածամտություն՝ վերաբերմունք, որը ներառում է կասկածամտություն՝ ուշադրություն ցուցաբերելով այն պայմանների նկատմամբ, որոնք կարող են վկայել հնարավոր խեղաթյուրման՝ սխալի կամ խարդախության պատճառով, և ապացույցի քննադատական գնահատում,
- (խ) ողջամիտ երաշխիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, հավաստիացման բարձր, բայց ոչ բացարձակ մակարդակ,
- (ծ) էական խեղաթյուրման ռիսկ՝ ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվությունները նախքան աուդիտը էապես խեղաթյուրվել են: Այն բաղկացած է երկու բաղադրիչներից, որոնք հետևյալ կերպ են նկարագրվել հավաստման մակարդակով՝
  - (i) բնորոշ ռիսկ՝ գործառնության դասի, հաշվապահական մնացորդի կամ բացահայտման վերաբերյալ հավաստումների զգայունությունը խեղաթյուրման նկատմամբ, որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին վերցրած կամ այլ մնացորդներում և դասերում առկա խեղաթյուրումների հետ միասին, նախքան առնչվող ստուգումները հաշվի առնելը,
  - (ii) վերահսկողության ռիսկ՝ ռիսկ, որ խեղաթյուրումը, որը կարող է պատահել գործառնության դասի, հաշվապահական մնացորդի կամ բացահայտման վերաբերյալ հավաստման մեջ, և որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, չի կանխվի կամ հայտնաբերվի ու շտկվի ճիշտ ժամանակին՝ կազմակերպության ներքին վերահսկողության կողմից,
- (կ) կառավարման օղակներում ընդգրկված անձինք՝ անձ կամ կազմակերպություն (օրինակ՝ բաժնետիրական ընկերության հոգաբարձուն), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունների համար: Դա ներառում է ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի վերահսկողությունը: Որոշ երկրների օրենսդրությունների համաձայն կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք կարող են ներառել ղեկավարության անդամներին, ինչպես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր ոլորտում գործող կազմակերպության

կառավարող խորհրդի գործադիր անդամներին, կամ սեփականատեր - տնօրենին:

## **Պահանջները**

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող վարքագծի պահանջներ**

14. Աուդիտորը պետք է համապատասխանի վարքագծի համապատասխան պահանջներին, որոնք վերաբերում են Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին՝ ներառյալ անկախությանը վերաբերող պահանջները (հղում՝ պար. Ա14-Ա17):

### **Մասնագիտական կասկածամտություն**

15. Աուդիտորը պետք է ծրագրի ու իրականացնի աուդիտը մասնագիտական կասկածամտության դրսևորմամբ՝ ընդունելով այնպիսի հանգամանքների հնարավոր գոյությունը, որոնց պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էապես խեղաթյուրվել (հղում՝ պար. Ա18-Ա22):

### **Մասնագիտական դատողություն**

16. Աուդիտորը պետք է ծրագրի ու իրականացնի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը՝ դրսևորելով մասնագիտական կասկածամտություն (հղում՝ պար. Ա23-Ա27):

### **Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ**

17. Ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու համար աուդիտորը պետք է ունենա բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ կրճատելու համար աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակը, ինչը աուդիտորին ողջամիտ եզրահանգումներ անելու հնարավորություն կտա, որոնք հիմք կձառայեն աուդիտորի եզրակացության համար (հղում՝ պար. Ա28-Ա52):

### **Աուդիտի իրականացումը ԱՄՍ-ների համաձայն**

*Համապատասխանությունը տվյալ աուդիտին վերաբերող ԱՄՍ-ներին*

18. Աուդիտորը պետք է համապատասխանի տվյալ աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին: ԱՄՍ-ն վերաբերում է տվյալ աուդիտին, երբ այն գործողության մեջ է, և առկա են ԱՄՍ-ում նկարագրված հանգամանքները (հղում՝ պար. Ա53-Ա57):
19. Աուդիտորը պետք է պատկերացում ունենա ԱՄՍ-ի ամբողջ նյութի վերաբերյալ՝ ներառյալ <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժինը, որպեսզի հասկանա ստանդարտի նպատակները և պատշաճ ձևով կիրառի դրա պահանջները (հղում՝ պար. Ա58-Ա66):
20. Աուդիտորը պետք է ներկայացնի ԱՄՍ-ներին համապատասխանությունը աուդիտորական եզրակացությունում միայն այն դեպքում, եթե նա համապատասխանում է տվյալ ԱՄՍ-ի և աուդիտին վերաբերող բոլոր այլ ԱՄՍ-ների պահանջներին:

### *Առանձին ԱՄՍ-ներում ներկայացված նպատակները*

21. Աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին հասնելու համար նա պետք է աուդիտի պլանավորման ու իրագործման ժամանակ օգտագործի գործին վերաբերող ԱՄՍ-ներում ներկայացված նպատակները՝ հաշվի առնելով ԱՄՍ-ների միջև գոյություն ունեցող փոխհարաբերությունները, որի միջոցով աուդիտորը (հղում՝ պար. Ա67-Ա69).
- (ա) որոշում է, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ են աուդիտորական ընթացակարգեր, բացի ԱՄՍ-ներով պահանջվողներից, ԱՄՍ-ներում սահմանված նպատակներին հասնելու համար, և (հղում՝ պար. Ա70),
  - (բ) գնահատում է, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար. Ա71):

### *Համապատասխան պահանջների կարարումը*

22. Համաձայն պարագրաֆ 23-ի, աուդիտորը պետք է համապատասխանի ԱՄՍ-ի յուրաքանչյուր պահանջին, եթե միայն, տվյալ աուդիտի պայմաններում՝
- (ա) ԱՄՍ-ն ամբողջությամբ չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, կամ
  - (բ) պահանջը չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, քանի որ այն պայմանավորված է տվյալ առաջադրանքում գոյություն չունեցող հանգամանքներով (հղում՝ պար. Ա72-Ա73):
23. Բացառիկ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել շեղվել ԱՄՍ-ի համապատասխան պահանջից: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է իրականացնի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր՝ հասնելու համար այդ պահանջի նպատակներին: Ենթադրվում է, որ աուդիտորի համար համապատասխան պահանջից շեղվելու անհրաժեշտությունն առաջանում է միայն այն դեպքում, երբ պահանջը վերաբերում է առանձին ընթացակարգի, իսկ տվյալ աուդիտի առանձնահատուկ պայմաններում այդ ընթացակարգը արդյունավետ չէր լինի պահանջի նպատակներին հասնելու համար (հղում՝ պար. Ա74):

### *Նպատակին հասնելու անկարողությունը*

24. Եթե համապատասխան ԱՄՍ-ի նպատակին հնարավոր չէ հասնել, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք դա խանգարում է նրան՝ հասնելու աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին և, հետևաբար, ստիպում է աուդիտորին, ԱՄՍ-ների համաձայն, ձևափոխել եզրակացությունը կամ հրաժարվել առաջադրանքից (եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջների համաձայն): Նպատակին հասնելու անկարողությունը կարևոր խնդիր է և պահանջում է փաստաթղթավորում՝ համաձայն ԱՄՍ 230-ի<sup>4</sup> (հղում՝ պար. Ա75-Ա763):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ**

<sup>4</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 8(գ).

*Աուդիտի ընդգրկումը (հղում՝ պար. 3)*

Ա1. Աուդիտորի եզրակացությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերաբերում է նրան, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան: Այդպիսի եզրակացությունը ընդհանուր է ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր աուդիտորական ուսումնասիրությունների համար: Հետևաբար, աուդիտորի եզրակացությունը չի երաշխավորում, օրինակ՝ ոչ ապագայում կազմակերպության կենսունակությունը, ոչ էլ ղեկավարության արդյունավետությունը՝ կազմակերպության գործունեության կառավարման հարցում: Սակայն, որոշ իրավական դաշտերում, կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորները կարծիքներ տրամադրեն այլ առանձին խնդիրների վերաբերյալ, ինչպիսիք են, օրինակ, ներքին վերահսկողության արդյունավետությունը կամ ղեկավարության առանձնացված հաշվետվության համապատասխանությունը ֆինանսական հաշվետվություններին: Թեև ԱՄՄ-ները այդպիսի խնդիրների առնչությամբ պարունակում են համապատասխան պահանջներ և ուղեցույց՝ այնքանով, որքանով դրանք առնչվում են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելուն, աուդիտորից լրացուցիչ աշխատանք կպահանջվի, եթե նա ունի այդպիսի կարծիքներ արտահայտելու լրացուցիչ պարտականություններ:

*Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը (հղում՝ պար. 4)*

Ա2. Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել ղեկավարության կամ, կիրառելիության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց պարտականությունները՝ ֆինանսական հաշվետվության առնչությամբ: Սակայն այդ պարտականությունների ընդգրկումը կամ դրանց նկարագրման ձևը տարբեր իրավական դաշտերում կարող են լինել տարբեր: Չնայած այդ տարբերություններին, ԱՄՄ-ների համաձայն աուդիտն իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունը և, որտեղ տեղի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք ընդունում ու հասկանում են, որ իրենք պատասխանատվություն են կրում:

- (ա) ֆինանսական հաշվետվության համապատասխան հիմունքների պահանջներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը,
- (բ) այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը, համաձայն ղեկավարության և, որտեղ տեղի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց որոշման, անհրաժեշտ է հնարավոր դարձնելու համար այնպիսի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը, որոնք զերծ կլինեն էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և
- (գ) աուդիտորին տրամադրելու համար հետևյալը՝
  - (i) մուտքի իրավունք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը, ըստ ղեկավարության և, որտեղ տեղի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց գիտության, առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը, այն է՝ գրառումներ, փաստաթղթեր և այլ նյութեր,
  - (ii) լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից և, որտեղ տեղի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից աուդիտի նպատակների համար, և



- (iii) անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում այն անձանց, որոնցից աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում աուդիտորական ապացույցի ձեռքբերումը:

Ա3. Ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների բացահայտումը՝ խնդրին առնչվող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համատեքստում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը՝ այդ հիմունքների պահանջներին համապատասխան,
- ֆինանսական հաշվետվություններում այդ հիմունքների պատշաճ նկարագրության ներառումը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից պահանջում է կիրառել դատողություն՝ տվյալ պայմանների համար ողջամիտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ անելիս, ինչպես նաև ընտրել և կիրառել հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն: Նշված դատողություններն արվում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համատեքստում:

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների համաձայն, որը նախատեսված է բավարարելու համար.

- օգտվողների լայն շրջանակների՝ ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանուր կարիքները (այսինքն, <<ընդհանուր նպատակների համար ֆինանսական հաշվետվություններ>>), կամ
- առանձին օգտվողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները (այսինքն, <<հատուկ նպատակների համար ֆինանսական հաշվետվություններ>>).

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները հաճախ ընդգրկում են ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, ինչպես նաև՝ օրենսդրական կամ կարգավորման պահանջները: Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները կարող են ընդգրկել թե՛ ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, և թե՛ օրենսդրական կամ կարգավորման պահանջները: Այլ աղբյուրներ կարող են տրամադրել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների կիրառման ուղեցույց: Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները կարող են ընդգրկել այդպիսի այլ աղբյուրներ կամ կազմված լինել միայն այդպիսի աղբյուրներից: Այդպիսի այլ աղբյուրներից են՝

- իրավական կամ բարոյական միջավայրը՝ ներառյալ կանոնադրությունները, կարգավորումները, դատական որոշումները և մասնագիտական վարքագծի պարտականությունները՝ կապված հաշվապահական հաշվառման խնդիրների հետ,
- չափանիշներ սահմանող, մասնագիտական կամ կարգավորող կազմակերպությունների կողմից հրապարակված և տարբեր հեղինակություն ունեցող մեկնաբանությունները՝ հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ,

- չափանիշներ սահմանող, մասնագիտական կամ կարգավորող կազմակերպությունների կողմից հրապարակված և տարբեր հեղինակություն ունեցող տեսակետները՝ ի հայտ եկած հաշվապահական խնդիրների վերաբերյալ,
- ընդհանուր և տվյալ ոլորտին վերաբերող առանձնահատկությունները, որոնք լայն ճանաչում ու տարածում ունեն, և
- հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող գրականությունը:

Եթե առկա են հակասություններ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների և այն աղբյուրների միջև, որտեղից կարող է ձեռք բերվել ուղեցույց դրանց կիրառման վերաբերյալ, կամ էլ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներն ընդգրկող աղբյուրների միջև, գերակայող է ամենաբարձր հեղինակություն ունեցող աղբյուրը:

- Ա6. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները սահմանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևն ու բովանդակությունը: Թեև հիմունքները չեն նշում, թե ինչպես հաշվառել կամ բացահայտել բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, սակայն դրանք սովորաբար ներկայացնում են բավականաչափ ընդգրկուն սկզբունքներ, որոնք կարող են հիմք ծառայել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մշակման ու կիրառման համար, որը համահունչ է հիմունքների պահանջների հիմքում դրված գաղափարներին:
- Ա7. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների որոշ մասը ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ են, մինչդեռ մյուսները՝ համապատասխանության հիմունքներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները, որոնք հիմնականում պարունակում են ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ, որոնք սահմանված են մի կազմակերպության կողմից, որը կազմակերպությունների կողմից ընդհանուր նպատակների համար օգտագործվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար ստանդարտներ հրապարակելու ու տարածելու ճանաչում կամ իրավասություն ունի, հաճախ նախատեսվում են ճշմարիտ հաշվետվության նպատակների համար, ինչպես օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի (ՀՀՍՄԽ) կողմից:
- Ա8. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները սահմանում են նաև, թե ինչից է կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը: Բազմաթիվ հիմունքների առկայության դեպքում ակնկալվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները տեղեկություններ կտրամադրեն կազմակերպության ֆինանսական իրավիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի մասին: Այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում կներառվի հաշվապահական հաշվեկշիռը, եկամուտների ու ծախսերի մասին հաշվետվությունը, սեփական միջոցներում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները: Ֆինանսական հաշվետվության որոշ այլ հիմունքների համար միայն մեկ ֆինանսական հաշվետվությունն ու կից ծանոթագրությունները կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

- օրինակ, հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման <<Ֆինանսական հաշվետվություն՝ հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային սկզբունքի կիրառմամբ>> միջազգային ստանդարտը, որը հրապարակվել է Հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից, սահմանում է, որ հիմնական ֆինանսական հաշվետվությունը դրամական մուտքերի ու ելքերի հաշվետվությունն է, երբ հանրային ոլորտի կազմակերպությունը պատրաստում է իր հաշվետվություններն այդ ստանդարտի համաձայն,
- մեկ ֆինանսական հաշվետվության այլ օրինակներից են՝
  - o հաշվապահական հաշվեկշիռը,
  - o եկամուտների կամ գործառնությունների մասին հաշվետվությունը,
  - o չբաշխված շահույթի մասին հաշվետվությունը,
  - o դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը,
  - o ակտիվների ու պարտավորությունների մասին հաշվետվությունը, որը չի ներառում սեփական միջոցները,
  - o սեփական միջոցներում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը,
  - o եկամուտների ու ծախսերի մասին հաշվետվությունը,
  - o գործառնությունների մասին հաշվետվությունը՝ ըստ արտադրական գծերի:

Ա9. ԱՄՍ 210-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց՝ որոշելու համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների ընդունելի լինելը:<sup>5</sup> ԱՄՍ 800-ը վերաբերում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակների համար նախատեսված հիմունքների համաձայն:<sup>6</sup>

Ա10. Քանի որ աուդիտի վարման համար նախապայմանը կարևոր է, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի ղեկավարության և, որտեղ տեղի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց համաձայնությունը, որ նրանք ընդունում և հասկանում են, որ կրում են Ա2 պարագրաֆում սահմանված պատասխանատվությունները, որպես աուդիտի առաջադրանքն ընդունելու նախապայման:<sup>7</sup>

## **Հանրային ոլորտում աուդիտորական ուսումնասիրություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա11. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար կարող են ավելի լայն իրավասություններ լինել, քան այլ կազմակերպությունների համար: Արդյունքում, ղեկավարության պարտականություններին վերաբերող նախապայմանը, որի հիման վրա իրականացվում է հանրային ոլորտի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, կարող է ներառել լրացուցիչ պարտականություններ, ինչպիսին է, օրինակ, պատասխանատվությունը գործառնությունների իրականացման ու իրադարձությունների համար՝ համաձայն օրենքի, այլ իրավական ակտի կամ այլ իրավասության:<sup>8</sup>

<sup>5</sup> ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>, պարագրաֆ 6(ա)։

<sup>6</sup> ԱՄՍ 800, <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>>, պարագրաֆ 8։

<sup>7</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)։

<sup>8</sup> Տես՝ պարագրաֆ Ա57։

*Աուդիտորի եզրակացության ձևը (հղում՝ պար. 8)*

Ա12. Աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքը վերաբերում է նրան, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան: Աուդիտորի եզրակացության ձևը սակայն պայմանավորված է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներով և ցանկացած կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մեծ մասը ներառում են պահանջներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման վերաբերյալ, այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան, ներառում է դրանց ներկայացումը:

Ա13 Այնտեղ, որտեղ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը ճշմարիտ ներկայացման հիմունք է, ինչը սովորաբար լինում է ընդհանուր նպատակների համար օգտագործվող ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, ԱՄՄ-ներով պահանջվող եզրակացությունն է, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով արժանահավատ են կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը համապատասխանության հիմունք է, պահանջվող եզրակացությունն է, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են, բոլոր էական առումներով, հիմունքի պահանջներին համապատասխան: Եթե այլ հատուկ սահմանում չի տրվում, ապա ԱՄՄ-ներում աուդիտորի եզրակացությանը հղումներն ընդգրկում են կարծիքների այդ երկու ձևերը:

**Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող՝ վարքագծի պահանջներ**  
(հղում՝ պար. 14)

Ա14. Աուդիտորը ենթարկվում է վարքագծի համապատասխան պահանջներին՝ ներառյալ այն պահանջները, որոնք վերաբերում են անկախության խնդրին՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առաջադրանքների հետ: Վարքագծի համապատասխան պահանջները սովորաբար ներառում են Հաշվապահների միջազգային դաշնության պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագրքի Ա և Բ մասերը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ, ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք ավելի սահմանափակող են:

Ա15. ԱՀՄՄԽ-ի վարքագրքի <<Ա>> մասը սահմանում է մասնագիտական վարքագծի հիմնական սկզբունքները, երբ աուդիտորն իրականացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, և տրամադրում է այդ սկզբունքների կիրառման համար հայեցողական հիմունքը: Հիմնական սկզբունքները, որոնց պետք է ենթարկվի աուդիտորը, ԱՀՄՄԽ-ի վարքագրքի համաձայն հետևյալն են՝

- (ա) ազնվություն,
- (բ) օբյեկտիվություն,
- (գ) մասնագիտական իրազեկություն և պատշաճ վերաբերմունք,
- (դ) գաղտնիություն, և
- (ե) մասնագիտական վարքագիծ:

ԱՀՄԽ-ի վարքագրքի <<Բ>> մասը ներկայացնում է, թե ինչպես պետք է կիրառվի հայեցողական հիմունքը առանձին իրավիճակներում:

Ա16. Աուդիտի առաջադրանքի դեպքում հանրային շատերից է բխում և, հետևաբար, ԱՀՄԽ-ի վարքագրքի պահանջն է, որ աուդիտորը անկախ լինի աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից: ԱՀՄԽ-ի վարքագրքում անկախությունը նկարագրվում է որպես մտքի անկախության և ցուցադրական անկախության միասնություն: Աուդիտորի անկախ լինելը աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից պաշտպանում է նրա՝ այնպիսի աուդիտորի եզրակացություն ձևակերպելու կարողությունը, որը զերծ կլինի այդ եզրակացությունը կասկածի ենթարկող ազդեցություններից: Անկախությունը մեծացնում է աուդիտորի հնարավորությունը՝ գործել ազնվորեն, լինել անաչառ և պահպանել մասնագիտական կասկածամտության մոտեցումը:

Ա17. Որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտը (ՈՎՄՍ) <sup>9</sup> կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են,<sup>10</sup> վերաբերում են ընկերության՝ աուդիտի առաջադրանքների համար որակի վերահսկողության իր համակարգը սահմանելու և պահպանելու պարտականություններին: ՈՎՄՍ 1-ում ներկայացվում են ընկերության պարտականությունները՝ սահմանել կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնց նպատակն է ողջամիտ երաշխիք ապահովել առ այն, որ ընկերությունն ու նրա աշխատակազմը ենթարկվում են վարքագծի համապատասխան պահանջներին՝ ներառյալ անկախությանը վերաբերող պահանջները:<sup>11</sup> ԱՄՍ 220-ը ներկայացնում է աուդիտի ղեկավարի պարտականությունները՝ վարքագծի համապատասխան պահանջների առնչությամբ: Դրանք ներառում են զգոնության պահպանումը՝ դիտարկումների և, անհրաժեշտության դեպքում, հարցումների միջոցով՝ հայտնաբերելու համար աուդիտի թիմի անդամների անհամապատասխանությունը վարքագծի կիրառելի պահանջներին, համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու որոշումը, եթե աուդիտի ղեկավարի ուշադրությունը գրավել են հանգամանքներ, որոնք վկայում են, որ աուդիտի թիմի անդամները չեն ենթարկվում վարքագծի համապատասխան պահանջներին, և աուդիտի տվյալ առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի՝ անկախության պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ եզրակացության ձևավորումը:<sup>12</sup> ԱՄՍ 220-ը ընդունում է, որ աուդիտի թիմը իրավունք ունի վստահելու ընկերության որակի վերահսկողության համակարգին՝ աուդիտի առանձին առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի՝ որակի վերահսկողության ընթացակարգերի առնչությամբ իր պարտականությունները կատարելու ընթացքում, եթե միայն ընկերության կամ այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկությունները այլ բան չեն առաջարկում:

### **Մասնագիտական կասկածամտություն (հղում՝ պար. 15)**

Ա18. Մասնագիտական կասկածամտությունը ներառում է զգոնությունը, օրինակ, հետևյալի նկատմամբ՝

<sup>9</sup> Որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև երաշխավորման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողություն>>, պարագրաֆ 2.

<sup>11</sup> ISQC 1, պարագրաֆներ 20-25.

<sup>12</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆներ 9-12.

- աուդիտորական ապացույց, որը հակասում է ձեռք բերված այլ աուդիտորական ապացույցներին,
- տեղեկություն, որը կասկածի է ենթարկում որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործելու համար հավաքած փաստաթղթերի ու հարցումներին տրված պատասխանների արժանահավատությունը,
- իրավիճակներ, որոնք կարող են վկայել խարդախության հնարավորությունը,
- հանգամանքներ, որոնք առաջարկում են աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող ընթացակարգերի:

Ա19. Մասնագիտական կասկածամտության դրսևորումն աուդիտի ընթացքում անհրաժեշտ է, եթե, օրինակ, աուդիտորը պետք է կրճատի հետևյալ ռիսկերը՝

- արտասովոր հանգամանքների անտեսում,
- աուդիտորական դիտարկումներից եզրահանգումներ անելիս՝ ընդհանրացումների չափազանցում,
- անհամապատասխան ենթադրությունների կիրառում՝ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները որոշելիս և դրանց արդյունքները գնահատելիս:

Ա20. Մասնագիտական կասկածամտությունն անհրաժեշտ է աուդիտորական ապացույցները խստորեն (մանրազննին) գնահատելու համար: Այն ներառում է կասկածի ենթարկելը հակասական աուդիտորական ապացույցը և ղեկավարությունից ու կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից ձեռք բերված փաստաթղթերի, հարցումներին տրված պատասխանների և այլ տեղեկությունների արժանահավատությունը: Այն ներառում է նաև աուդիտորական այն ապացույցների բավականաչափության ու համապատասխանության քննարկումը, որոնք ձեռք են բերվել տվյալ հանգամանքների լույսի ներքո, օրինակ, այն դեպքում, երբ առկա են խարդախության ռիսկի գործոններ, և ֆինանսական հաշվետվության էական գումարի համար միայն մեկ, կասկածելի բնույթի, հիմավորող փաստաթուղթ:

Ա21. Աուդիտորը կարող է գրառումներն ու փաստաթղթերը համարել իսկական, եթե միայն, նա հակառակը մտածելու պատճառ չունի: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի արժանահավատությունն այն տեղեկատվության, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց:<sup>13</sup> Տեղեկատվության արժանահավատության վերաբերյալ կասկածների կամ հնարավոր խարդախության վկայությունների դեպքում (օրինակ, եթե աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված հանգամանքները ստիպում են աուդիտորին հավատալ, որ փաստաթուղթը, հնարավոր է, վավերական չէ, կամ որ փաստաթղթում ներկայացված պայմանները, հնարավոր է, կեղծված են) ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը կատարի լրացուցիչ ուսումնասիրություններ և որոշի, թե ինչպիսի փոփոխություններ կամ լրացումներ են անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերում խնդիրը լուծելու համար:<sup>14</sup>

Ա22. Չի ակնկալվում, որ աուդիտորը կանտեսի կազմակերպության ղեկավարության, ինչպես նաև կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց անկեղծությանն ու ազնվությանը վերաբերող՝ անցյալի փորձառությունը: Այնուամենայնիվ, համոզվածու-

<sup>13</sup> ԱՄՍ 500, «<Աուդիտորական ապացույցներ>>, պարագրաֆներ 7-9

<sup>14</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 13, ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 11, ԱՄՍ 505, «<Արտաքին հաստատումներ>>, պարագրաֆներ 10-11, և 16.

թյունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք անկեղծ ու ազնիվ են, չի ազատում աուդիտորին մասնագիտական կասկածամտություն ցուցաբերելու անհրաժեշտությունից և թույլ չի տալիս նրան բավարարվել ոչ համոզիչ աուդիտորական ապացույցներով՝ ողջամիտ երաշխիքի ձեռքբերման ընթացքում:

### **Մասնագիտական դատողություն** (հղում՝ պար. 16)

Ա23. Մասնագիտական դատողությունը կարևոր նշանակություն ունի աուդիտը պատշաճ ձևով իրականացնելու համար: Դա բացատրվում է նրանով, որ վարքագծին համապատասխան պահանջների և ԱՄՍ-ների պարզաբանումը, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում պահանջվող իրազեկ որոշումները չեն կարող կատարվել, եթե գործին վերաբերող փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ չկիրառվեն համապատասխան գիտելիքներն ու փորձառությունը: Մասնագիտական դատողությունը, մասնավորապես, անհրաժեշտ է հետևյալի վերաբերյալ որոշումների ժամանակ՝

- էականությունը և աուդիտորական ռիսկը,
- ԱՄՍ-ների պահանջներին բավարարելու և աուդիտորական ապացույցներ հավաքելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները,
- գնահատումը, թե արդյո՞ք բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են հավաքագրվել, և արդյո՞ք լրացուցիչ գործողությունների անհրաժեշտություն կա ԱՄՍ-ների նպատակներին և, հետևաբար, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին հասնելու համար,
- ղեկավարության դատողությունների գնահատումը՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները կիրառելու ժամանակ,
- եզրակացությունների կայացումը՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, օրինակ, ղեկավարության գնահատումների պատճառաբանվածությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ:

Ա24. Աուդիտորից ակնկալվող մասնագիտական դատողության առանձնահատկությունն այն է, որ այն դրսևորվում է այն աուդիտորի կողմից, որի պատրաստվածությունը, գիտելիքները և փորձառությունը նպաստել են անհրաժեշտ իրազեկության զարգացմանը՝ ողջամիտ դատողություններ անելու համար:

Ա25. Ցանկացած առանձին դեպքերի առնչությամբ մասնագիտական դատողության դրսևորումը հիմնված է աուդիտորին հայտնի փաստերի ու հանգամանքների վրա: Աուդիտի ընթացքում դժվար կամ վիճելի հարցերի վերաբերյալ խորհրդակցությունը թե աուդիտի թիմի անդամների միջև և թե աուդիտի թիմի անդամների ու ընկերությունում կամ դրանից դուրս գտնվող համապատասխան մակարդակի մասնագետների միջև, ինչպես որ դա պահանջվում է ԱՄՍ 220-ով,<sup>15</sup> օգնում է աուդիտորին անելու իրազեկ ու ողջամիտ դատողություններ:

Ա26. Մասնագիտական դատողությունը կարելի է գնահատել՝ հիմնվելով այն հանգամանքի վրա, թե արդյո՞ք արված դատողությունն արտացոլում է աուդիտորական ու հաշվապահական սկզբունքների իրազեկ կիրառումը և նպատակահարմար ու համապա-

<sup>15</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 18.

տասխան է՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը աուդիտորին հայտնի փաստերի ու հանգամանքների առումով:

Ա27. Մասնագիտական դատողությունը պետք է դրսևորվի աուդիտի ընթացքում: Այն պետք է նաև համապատասխան եղանակով փաստաթղթավորվի: Այդ առումով, աուդիտորից պահանջվում է պատրաստել բավարար աուդիտորական փաստաթղթեր՝ հնարավորություն տալու համար փորձառու աուդիտորին, որը նախկինում այդ աուդիտի հետ կապ չի ունեցել, հասկանալ կարևոր մասնագիտական դատողությունները, որոնք կիրառվել են աուդիտի ընթացքում բարձրացված կարևոր խնդիրների վերաբերյալ եզրահանգումներ անելիս:<sup>16</sup> Մասնագիտական դատողությունը չպետք է օգտագործվի որպես այն որոշումների հիմնավորում, որոնք որևէ այլ կերպ չեն հիմնավորվում առաջադրանքի փաստերով ու հանգամանքներով կամ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներով:

### **Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ (հղում՝ պար. 5 ու 17)**

#### *Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը*

Ա28. Աուդիտորական ապացույցն անհրաժեշտ է՝ աուդիտորի եզրակացությունն ու հաշվետվությունը հիմնավորելու համար: Այն հավաքական բնույթ ունի և հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում: Այն կարող է ներառել նաև այլ աղբյուրներից ստացված տեղեկություններ, ինչպիսիք են, օրինակ, նախկինում իրականացված աուդիտորական ուսումնասիրությունները (եթե միայն աուդիտորը հավաստիացել է, թե արդյո՞ք փոփոխություններ են տեղի ունեցել նախորդ աուդիտից հետո, որոնք կարող են ազդել ընթացիկ աուդիտի հետ դրա առնչության վրա<sup>17</sup>) կամ ընկերության որակի վերահսկողության ընթացակարգերը՝ պատվիրատուի ճանաչման ու պահպանման առնչությամբ: Բացի այլ աղբյուրներից, որոնք գտնվում են կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս, աուդիտորական ապացույցների կարևոր աղբյուր են կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրառումները: Որպես աուդիտորական ապացույց կարող է օգտագործվել նաև աուդիտորի կողմից վարձված կամ ներգրավված փորձագետի պատրաստած տեղեկատվությունը: Աուդիտորական ապացույցները կարող են ներառել տեղեկություններ, որոնք հիմնավորում ու հաստատում են ղեկավարության հավաստումները, ինչպես նաև դրանց հակասող տեղեկություններ: Ի լրումն վերոնշյալի, որոշ դեպքերում աուդիտորի կողմից օգտագործվում է տեղեկատվության բացակայությունը (օրինակ՝ ղեկավարության հրաժարումը՝ տրամադրել պահանջվող հաստատումը) և, հետևաբար, նույնպես ներկայացնում է աուդիտորական ապացույց: Աուդիտորի աշխատանքի մեծ մասը՝ կապված աուդիտորի եզրակացության ձևավորման հետ, բաղկացած է աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ու գնահատման հետ:

Ա29. Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը փոխկապակցված են: Բավականաչափությունը վերաբերում է աուդիտորական

<sup>16</sup> ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 8.

<sup>17</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 9:



ապացույցների քանակական բնութագրին: Անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցների քանակը պայմանավորված է աուդիտորի կողմից խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատմամբ (ավելի բարձր ռիսկայնության դեպքում, թերևս, ավելի շատ աուդիտորական ապացույցներ կպահանջվեն), ինչպես նաև այդ աուդիտորական ապացույցների որակով (ավելի բարձր որակի դեպքում ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ կպահանջվեն): Այնուամենայնիվ աուդիտորական ապացույցների ցածր որակը չի կարող փոխհատուցվել դրանց քանակի մեծացմամբ:

Ա30. Համապատասխանությունը աուդիտորական ապացույցների որակական բնութագրին է, այսինքն, դրանց համապատասխանությունն ու վստահելիությունը՝ հիմնավորելու համար այն եզրահանգումները, որոնց վրա հիմնված է աուդիտորի եզրակացությունը: Ապացույցի արժանահավատությունը կրում է դրա աղբյուրի ու բնույթի ազդեցությունը և կախված է դրա ձեռքբերման առանձնահատուկ հանգամանքներից:

Ա31. Այն, թե արդյո՞ք բավականաչափ և համապատասխան ապացույցներ են ձեռք բերվել՝ կրճատելու համար աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակը, և, հետևաբար, հնարավորություն տալու համար աուդիտորին ողջամիտ եզրահանգումներ անել, որոնց հիման վրա կձևավորվի աուդիտորի եզրակացությունը, իրենից մասնագիտական դատողության խնդիր է ներկայացնում: ԱՄՍ 500 -ը և այլ առնչվող ստանդարտները լրացուցիչ պահանջներ են սահմանում և լրացուցիչ, ողջ աուդիտի ընթացքում կիրառելի, ուղեցույց են տրամադրում՝ բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման ընթացքում աուդիտորի նկատառումների վերաբերյալ:

### *Աուդիտորական ռիսկ*

Ա32. Աուդիտորական ռիսկը էական խեղաթյուրման ռիսկերի և չհայտնաբերման ռիսկի գործառույթն է:

Ռիսկերի գնահատումը հիմնված է այդ նպատակի համար անհրաժեշտ տեղեկությունների ձեռքբերմանն ուղղված աուդիտորական ընթացակարգերի ու աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված ապացույցների վրա: Ռիսկերի գնահատումը ոչ թե ճշգրիտ չափման ենթակա, այլ մասնագիտական դատողության խնդիր է:

Ա33. ԱՄՍ-ների նպատակների համար, աուդիտորական ռիսկը չի ներառում այն ռիսկը, որ աուդիտորը կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների էապես խեղաթյուրման մասին կարծիք արտահատել, երբ իրականում դա այդպես չէ: Սովորաբար այդ ռիսկը չնչին է: Բացի այդ, աուդիտորական ռիսկը տեխնիկական տերմին է, որը վերաբերում է աուդիտի իրականացման գործընթացին, և այն չի առնչվում աուդիտորի գործարար ռիսկերին, որոնցից են, օրինակ, դատական գործընթացից կրած վնասները, հակագովազդը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առնչությամբ ի հայտ եկած այլ իրադարձությունները:

### **Էական խեղաթյուրման ռիսկերը**

Ա34. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը կարող են գոյություն ունենալ երկու մակարդակով՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր մակարդակով, և

- հավաստումների մակարդակով՝ գործառնությունների դասերի, հաշվեմնացորդների ու բացահայտումների մակարդակով:

Ա35. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր մակարդակով, էական խեղաթյուրման այն ռիսկերն են, որոնք տարածվում են ֆինանսական հաշվետվությունների վրա՝ ամբողջությամբ վերցրած, և, ենթադրաբար, ազդում են բազմաթիվ հավաստումների վրա:

Ա36. Հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկերը գնահատվում են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար անհրաժեշտ աուդիտորական լրացուցիչ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները որոշելու նպատակով: Այդ ապացույցները աուդիտորին թույլ են տալիս կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ աուդիտորական ռիսկը պահելով ընդունելի ցածր մակարդակի վրա: Աուդիտորները տարբեր մոտեցումներ են կիրառում՝ էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումն իրականացնելու համար: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է օգտվել մի մոդելից, որը մաթեմատիկորեն արտահայտում է աուդիտորական ռիսկի բաղադրիչների փոխհարաբերությունները՝ չհայտնաբերման ռիսկը ընդունելի մակարդակի հասցնելու համար: Որոշ աուդիտորներ գտնում են, որ այդ մոդելն օգտակար է աուդիտորական ընթացակարգերի ծրագրման ժամանակ:

Ա37. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ հավաստումների մակարդակով, բաղկացած են երկու բաղադրիչներից՝ բնորոշ ռիսկ և վերահսկողության ռիսկ: Բնորոշ ռիսկը և վերահսկողության ռիսկը կազմակերպության ռիսկերն են. դրանք գոյություն ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրությունից անկախ:

Ա38. Բնորոշ ռիսկը որոշ հավաստումների և համապատասխան գործառնությունների դասերի, հաշվեմնացորդների ու բացահայտումների համար ավելի բարձր է, քան մյուսների համար: Օրինակ՝ այն կարող է ավելի բարձր լինել բարդ հաշվարկների համար կամ գնահատման զգալի անորոշության ենթակա հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից ստացված գումարներ պարունակող հաշիվների համար:

Գործարար ռիսկեր առաջացնող արտաքին հանգամանքները նույնպես կարող են ազդել բնորոշ ռիսկի վրա: Օրինակ, տեխնոլոգիական զարգացումները կարող են առանձին արտադրատեսակների հնացման պատճառ հանդիսանալ՝ դրանով իսկ մեծացնելով պաշարների գերազնահատման վտանգը: Կազմակերպությունում և նրա միջավայրում առկա գործոնները, որոնք վերաբերում են գործառնությունների դասերից, հաշվեմնացորդներից կամ բացահայտումներից մի քանիսին կամ բոլորին, նույնպես կարող են ազդել առանձին հավաստմանը վերաբերող բնորոշ ռիսկի վրա: Այդպիսի գործոնները կարող են ներառել, օրինակ, բավարար շրջանառու կապիտալի բացակայությունը, որպեսզի հնարավոր լինի շարունակել գործողությունները, կամ արդյունաբերության տվյալ ոլորտի անկումը, որը բնորոշվում է մեծաքանակ գործարարությունների սնանկացմամբ:

Ա39. Վերահսկողության ռիսկը ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության նախագծման, իրականացման ու պահպանման արդյունավետության գործառնոյթն է, որի նպատակը միջոցներ ձեռնարկելն է հայտնաբերված ռիսկերի նկատմամբ, որոնք

սպասառնում են կազմակերպության նպատակների իրականացմանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ: Անկախ նրանից, թե որքանով է ներքին վերահսկողությունը լավ նախագծված ու իրագործված, այն կարող է միայն կրճատել, բայց ոչ վերացնել ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ինչի պատճառը ներքին վերահսկողության ներքին սահմանափակումներն են: Դրանք ներառում են, օրինակ, մարդկային սխալների կամ բացթողումների, կամ գաղտնի համաձայնության կամ ղեկավարության անհամապատասխան իրավասության կիրառմամբ վերահսկողության միջոցների շրջանցման հնարավորությունը: Այսպիսով, վերահսկողության որոշ ռիսկ մշտապես գոյություն կունենա: ԱՄՍ-ները տալիս են այն պայմանները, որոնց ներքո աուդիտորը պետք է, կամ ընտրությամբ կարող է ստուգել հսկողությունների գործառնական արդյունավետությունը՝ կատարվելիք համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները որոշելու ընթացքում:<sup>18</sup>

Ա40. ԱՄՍ-ները սովորաբար չեն հիշատակում բնորոշ ու վերահսկողության ռիսկերն առանձին, ընդհակառակը, խոսքը գնում է <<էական խեղաթյուրման ռիսկերի>> միասնական գնահատման մասին: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է կատարել բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերի առանձնացված կամ միասնական գնահատում կախված աուդիտի նախընտրած եղանակներից կամ մեթոդաբանություններից և գործնական նկատառումներից: Էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը կարող է արտահայտվել քանակական տեսքով, ինչպես օրինակ, տոկոսներով, կամ ոչ քանակական տեսքով: Ցանկացած դեպքում, աուդիտորի համար ավելի կարևոր է ռիսկի համապատասխան գնահատումների կատարումը, քան այն տարբեր մոտեցումները, որոնց միջոցով դրանք կարող են արվել:

Ա41. ԱՄՍ 315-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց էական խեղաթյուրման ռիսկերի չհայտնաբերման ու գնահատման վերաբերյալ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով և հավաստումների մակարդակով:

## **Չհայտնաբերման ռիսկ**

Ա42. Աուդիտորական ռիսկի տվյալ մակարդակի համար, չհայտնաբերման ռիսկի ընդունելի մակարդակի և էական խեղաթյուրման՝ հավաստումների մակարդակով գնահատված ռիսկերի միջև գոյություն ունի հակադարձ կապ: Օրինակ, եթե աուդիտորի կարծիքով գոյություն ունեցող էական խեղաթյուրման ռիսկերը բարձր են, ապա չհայտնաբերման ռիսկի ընդունելի մակարդակը ցածր է և, համապատասխանաբար, ավելի համոզիչ է աուդիտորի կողմից պահանջվող աուդիտորական ապացույցը:

Ա43. Չհայտնաբերման ռիսկը վերաբերում է աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթին, ժամկետներին ու ծավալներին, որոնք որոշվում են աուդիտորի կողմից՝ աուդիտորական ռիսկը ընդունելի ցածր մակարդակի իջեցնելու նպատակով: Հետևաբար, այն աուդիտորական ընթացակարգի արդյունավետության և աուդիտորի կողմից դրա կիրառման գործառույթն է: Հետևյալ գործողությունները՝

- պատշաճ պլանավորում,

<sup>18</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 7-17:

- աուդիտի թիմի համար համապատասխան աշխատակազմի նշանակում,
- մասնագիտական կասկածամտության կիրառում, և
- կատարված աուդիտորական աշխատանքի վերահսկում ու վերանայում, նպաստում են աուդիտորական ընթացակարգի և դրա կիրառման արդյունավետության բարձրացմանը և նվազեցնում են այն հնարավորությունը, որ աուդիտորը կընտրի անհամապատասխան աուդիտորական ընթացակարգ, սխալ կկիրառի համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգը կամ սխալ կմեկնաբանի աուդիտի արդյունքները:

Ա44. ԱՄՍ 300-ը<sup>19</sup> և ԱՄՍ 330-ը սահմանում են պահանջներ և տրամադրում են ուղեցույց՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և գնահատված ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի վերաբերմունքի պլանավորման վերաբերյալ: Սակայն չհայտնաբերման ռիսկը կարող է միայն նվազեցվել, բայց ոչ վերացվել՝ աուդիտի ներքին սահմանափակումների պատճառով: Համապատասխանաբար, չհայտնաբերման ռիսկը որոշ չափով մշտապես գոյություն կունենա:

### *Աուդիտի ներքին սահմանափակումները*

Ա45. Աուդիտորից չի պահանջվում, և նա չի կարող կրճատել աուդիտորական ռիսկը մինչև գրոյական մակարդակը և, հետևաբար, չի կարող ձեռք բերել բացարձակ երաշխիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով: Պատճառն աուդիտի ներքին սահմանափակումներն են, որոնց արդյունքում աուդիտորական ապացույցների գերակշռող մասը, որոնց հիման վրա աուդիտորն անում է իր եզրահանգումները և ձևավորում աուդիտորական եզրակացությունը, ավելի համոզիչ է, քան որոշիչ: Աուդիտի ներքին սահմանափակումները սկիզբ են առնում հետևյալից՝

- ֆինանսական հաշվետվության բնույթից,
- աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթից, և
- այն անհրաժեշտությունից, որ աուդիտն իրականացվի ողջամիտ ժամանակահատվածում և ողջամիտ արժեքով:

### **Ֆինանսական հաշվետվության բնույթը**

Ա46. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ղեկավարության կողմից դատողության դրսևորում՝ կազմակերպության փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները կիրառելու ժամանակ: Բացի այդ, ֆինանսական հաշվետվությունների շատ հոդվածներ պարունակում են սուբյեկտիվ որոշումներ կամ գնահատումներ, կամ էլ որոշակի աստիճանի անորոշություն և, հնարավոր է, որ կարվեն մի շարք ընդունելի մեկնաբանություններ կամ դատողություններ: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվության որոշ հոդվածներ կունենան փոփոխականության ներքին մակարդակ, որը չի կարող վերացվել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառմամբ: Օրինակ, դա հաճախ վերաբերում է որոշակի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին: Այնուամենայնիվ, ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը հատկապես ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ողջամիտ են՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի

<sup>19</sup> ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>

հիմունքների և առնչվող բացահայտումների համատեքստում, ինչպես նաև կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման վարման որակական ցուցանիշները՝ ներառյալ ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության նշանները:<sup>20</sup>

### **Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը**

Ա47. Առկա են գործնական ու իրավական սահմանափակումներ՝ կապված աուդիտորի՝ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ունակության հետ: Օրինակ՝

- հնարավոր է, որ ղեկավարությունը կամ ուրիշները, դիտավորյալ կամ ոչ դիտավորյալ, չտրամադրեն ամբողջական տեղեկություններ, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը, կամ որոնք պահանջվել են աուդիտորի կողմից: Համապատասխանաբար, աուդիտորը չի կարող համոզված լինել, որ տեղեկությունները ամբողջական են, եթե նա նույնիսկ իրականացրել է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ հավաստիանալու համար, որ գործին վերաբերող ամբողջ տեղեկությունները ձեռք են բերվել,
- խարդախությունը կարող է ներառել բարդ ու խնամքով կազմված ծրագրեր՝ դրա գոյությունը թաքցնելու համար: Այդ պատճառով, աուդիտորական ապացույցներ հավաքելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել՝ դիտավորյալ խեղաթյուրումը հայտնաբերելու համար, որը ներառում է, օրինակ, գաղտնի համաձայնություն՝ փաստաթղթերը կեղծելու նպատակով, որոնք դրդեն աուդիտորին հավատալ, որ աուդիտորական ապացույցը վավեր է, երբ իրականում դա այդպես չէ: Աուդիտորը հատուկ պատրաստություն չունի, և նրանից չի պահանջվում, որ նա լինի փաստաթղթերի իսկությունը ստուգող փորձագետ,
- աուդիտը խարդախության մեղադրանքի պաշտոնական ստուգում չէ: Համապատասխանաբար, աուդիտորին տրված չեն հատուկ իրավաբանական իրավասություններ, ինչպես օրինակ, հետախուզության իրավունք, ինչը կարող էր անհրաժեշտ լինել այդպիսի ստուգման ժամանակ:

### **Ֆինանսական հաշվետվության ժամանակին լինելը և օգուտի ու ծախսի հավասարակշռությունը**

Ա48. Բարդության, ժամանակի կամ արժեքի խնդիրը ընդունելի հիմք չէ, որպեսզի աուդիտորն անտեսի այլընտրանք չունեցող աուդիտորական ընթացակարգը կամ բավարարվի համոզիչ լինելու մակարդակից ցածր գտնվող աուդիտորական ապացույցով: Համապատասխան պլանավորումն օգնում է, որպեսզի աուդիտի վարման համար տրամադրվի բավականաչափ ժամանակ ու միջոցներ: Չնայած դրան, տեղեկության պիտանիությունը և, հետևաբար, դրա արժեքը ժամանակի ընթացքում նվազելու հակում ունի. այսպիսով, պետք է հավասարակշռություն սահմանվի տեղեկության վստահելիության ու նրա արժեքի միջև: Ֆինանսական հաշվետվության որոշակի հիմունքներ ընդունում են այդ փաստը (տես, օրինակ, ԱՄՄԽ-ի «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման հիմունքները»): Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները ակնկալում են, որ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացությունը կտրամադրի

<sup>20</sup> ԱՄՄ 540, «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ» և ԱՄՄ 700 «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում», պարագրաֆ 12.

ողջամիտ ժամանակահատվածում և ողջամիտ արժեքով՝ ընդունելով, որ անհնար է ուսումնասիրել գոյություն ունեցող ողջ տեղեկատվությունը կամ մանրամասնորեն վերլուծել յուրաքանչյուր երևույթ՝ տեղեկության սխալ կամ խարդախ լինելու ենթադրությամբ, միջև որ չապացուցվի հակառակը:

Ա49. Հետևաբար, անհրաժեշտ է, որ աուդիտորը՝

- պլանավորի աուդիտն այնպես, որ այն իրականացվի արդյունավետ եղանակով,
- ուղղի ջանքերը հիմնականում այն ոլորտներին, որոնցում ավելի շատ է ակնկալվում էական խեղաթյուրման ռիսկի առկայությունը՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և, համապատասխանաբար, ավելի քիչ ջանք գործադրի մյուս ոլորտների ուղղությամբ, և
- խեղաթյուրումներ հայտնաբերելու համար բազմությունները հետազոտելիս, օգտագործի ստուգման ընտրանքային և այլ եղանակներ:

Ա50. Պարագրաֆ Ա49-ում ներկայացված մոտեցումների լույսի ներքո, ԱՄՍ-ները պարունակում են պահանջներ՝ աուդիտի պլանավորման ու իրականացման վերաբերյալ, և պահանջում են աուդիտորից, մասնավորապես՝

- հիմքեր ձեռք բերել ֆինանսական հաշվետվությունների ու հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար՝ իրականացնելով ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և առնչվող գործողություններ,<sup>21</sup> և
- օգտագործել ընտրանքային ստուգման և բազմության հետազոտման այլ եղանակներ, այնպես, որ աուդիտորին ողջամիտ երաշխիք տրամադրվի բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ անելու համար:<sup>22</sup>

### **Այլ խնդիրներ, որոնք կարող են ազդել աուդիտի ներքաին սահմանափակումների վրա**

Ա51. Որոշակի հավաստումների կամ խնդրո առարկաների դեպքերում, ներքին սահմանափակումների ենթադրյալ ազդեցությունները աուդիտորի՝ էական խեղաթյուրումներ հայտնաբերելու հնարավորության վրա առանձնապես զգալի են: Այդպիսի հավաստումները կամ խնդրո առարկաները ներառում են հետևյալը՝

- խարդախություն. մասնավորապես, երբ ներգրավված է ավագ ղեկավարությունը կամ առկա է գաղտնի համաձայնություն: Տես՝ ԱՄՍ 240-ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- կապակցված կողմի հետ փոխհարաբերությունների ու գործարքների առկայությունն ու ավարտվածությունը: Տես՝ 550-<sup>23</sup> ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- օրենքներին և այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանության դեպքերը: Տես՝ 250<sup>24</sup> -ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- հետագա իրադարձությունները կամ հանգամանքները, որոնք կարող են պատճառ հանդիսանալ, որ կազմակերպությունը կորցնի իր անընդհատ գործելու կարողությունը: Տես՝ 570<sup>25</sup> -ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,

<sup>21</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-10.

<sup>22</sup> ԱՄՍ 330, ԱՄՍ 500, ԱՄՍ 520, <<Վերլուծական ընթացակարգեր>>, ԱՄՍ 530, <<Աուդիտորական ընտրանք>>

<sup>23</sup> ԱՄՍ 550, <<Կապակցված կողմեր>>

<sup>24</sup> ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>

<sup>25</sup> ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>

- համապատասխան ԱՄՍ-ները ներկայացնում են աուդիտորական հատուկ ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են ներքին սահմանափակումների ազդեցությունը մեղմելուն:

Ա52. Աուդիտի ներքին սահմանափակումների պատճառով ի հայտ է գալիս անխուսափելի ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվում ու իրականացվում է՝ ԱՄՍ-ների համաձայն: Համապատասխանաբար, ֆինանսական հաշվետվությունների՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման հետագա բացահայտումը չի վկայում, որ աուդիտը չի իրականացվել ԱՄՍ-ների համաձայն: Սակայն աուդիտի ներքին սահմանափակումները չեն կարող արդարացում լինել աուդիտորի համար, որպեսզի նա բավարարվի ոչ համոզիչ աուդիտորական ապացույցներով: ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի վարման փաստը որոշվում է տվյալ հանգամանքներում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերով, դրանց արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ ու համապատասխան լինելով և աուդիտորական եզրակացության համապատասխանությամբ, որը պատրաստվել է այդ ապացույցների գնահատման հիման վրա՝ աուդիտորի ընդհանուր նպատակների լույսի ներքո:

## **Աուդիտորական ուսումնասիրության իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջների համաձայն**

*ԱՄՍ-ների բնույթը* (հղում՝ պար. 18)

Ա53. ԱՄՍ-ները, միասին վերցրած, ստանդարտներ են տրամադրում աուդիտորի աշխատանքի համար՝ աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին հասնելու առնչությամբ: ԱՄՍ-ները վերաբերում են աուդիտորի ընդհանուր պարտականություններին, ինչպես նաև աուդիտորի լրացուցիչ նկատառումներին, որոնք առնչվում են այդ պարտականությունների կիրառմանը՝ քննարկման առանձին առարկաների նկատմամբ:

Ա54. ԱՄՍ-ում հստակ տրվում է տեղեկություն՝ տվյալ ԱՄՍ-ի ընգրկման, ուժի մեջ մտնելու և կիրառելիության առանձին սահմանափակումների վերաբերյալ: Եթե ԱՄՍ-ում այլ բան չի սահմանվում, ապա աուդիտորն իրավունք ունի կիրառելու ԱՄՍ-ն՝ նախքան այնտեղ նշված ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը:

Ա55. Աուդիտն իրականացնելիս՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ նա, բացի ԱՄՍ-ների պահանջներից, համապատասխանի նաև օրենսդրական ու կարգավորման պահանջներին: ԱՄՍ-ները չեն գերակայում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին: Եթե այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը տարբերվում են ԱՄՍ-ներից, ապա միայն այդ օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն իրականացվող աուդիտը չի կարող ԱՄՍ-ներին համապատասխանող համարվել: Աուդիտորը կարող է նաև աուդիտն իրականացնել ԱՄՍ-ների ու տվյալ իրավական դաշտում կամ երկրում գործող աուդիտի ստանդարտների համաձայն: Այդպիսի դեպքերում, բացի նրանից, որ աուդիտը իրականացվում է տվյալ աուդիտին վերաբերող ԱՄՍ-ներից յուրաքանչյուրին համապատասխան, կարող է պահանջվել նաև, որ աուդիտորն իրականացնի

լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ տվյալ իրավական դաշտում կամ երկրում գործող աուդիտի ստանդարտներին համապատասխանելու համար:

## **Հանրային ոլորտի աուդիտին բնորոշ նկատառումներ**

Ա57. ԱՄՍ-ները կիրառելի են նաև հանրային ոլորտի աուդիտորական առաջադրանքների նկատմամբ: Հանրային ոլորտի աուդիտորի պարտականությունները, սակայն, կարող են կրել աուդիտորական առաջադրանքի կամ օրենքի, այլ իրավական ակտերի (որոնցից են, օրինակ, նախարարության հրահանգները, կառավարության համապատասխան քաղաքականության պահանջները կամ օրենսդիր մարմնի որոշումները) ազդեցությունը, ինչի հետևանքով դրանք կարող են լինել ավելի ընդգրկուն, քան ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացվող՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը: Այդ լրացուցիչ պարտականությունները չեն հիշատակվում ԱՄՍ-ներում: Դրանց մասին կարող է հիշատակվել Աուդիտի գերագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության կամ չափանիշներ սահմանող ազգային մարմնի դրույթներում, կամ էլ պետական աուդիտորական գործակալությունների կողմից մշակված ուղեցույցում:

*ԱՄՍ-ների բովանդակությունը* (հղում՝ պար. 19)

Ա58. Բացի նպատակներից ու պահանջներից (պահանջների դեպքում ԱՄՍ-ներում կիրառվում է <<պետք է>> արտահայտությունը), ԱՄՍ-ն պարունակում է համապատասխան ուղեցույց՝ <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժնի տեսքով: Այն կարող է նաև պարունակել ներածական մաս, որը տալիս է ընդհանուր տեղեկություններ՝ ԱՄՍ-ի ճիշտ ըմբռնման համար, և սահմանումներ: ԱՄՍ-ի ամբողջ տեքստը, այսպիսով, ծառայում է ԱՄՍ-ում բերված նպատակների ընկալմանը և նրա պահանջների ճիշտ կիրառմանը:

Ա59. Եթե անհրաժեշտ է, <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժինը տալիս է լրացուցիչ պարզաբանումներ՝ ԱՄՍ-ի պահանջների վերաբերյալ, և ուղեցույց՝ դրանք իրականացնելու համար: Մասնավորապես, այն կարող է՝

- ավելի ճշգրիտ ներկայացնել, թե ինչ է իրենից ներկայացնում կամ ինչին է ուղղված տվյալ պահանջը,
- ներառել ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք կարող են կիրառելի լինել տվյալ հանգամանքներում:

Թեև այդպիսի ուղեցույցը իրենից պահանջ չի ներկայացնում, այն կարևոր է ԱՄՍ-ի պահանջները ճիշտ կիրառելու համար: <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժինը կարող է նաև տրամադրել ընդհանուր տեղեկություններ՝ ԱՄՍ-ում շոշափվող հարցերի վերաբերյալ:

Ա60. Հավելվածը <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժնի մասն է կազմում: Հավելվածի նպատակի ու ակնկալվող օգտագործման բացատրությունը տրվում է համապատասխան ԱՄՍ-ի տեքստում կամ հավելվածի վերնագրում և ներածական մասում:

Ա61. Ներածական մասը կարող է ներառել, ըստ անհրաժեշտության, հետևյալի վերաբերյալ պարզաբանումներ՝



- ԱՄՍ-ի նպատակն ու ընդգրկումը՝ ներառյալ դրա կապը այլ ԱՄՍ-ների հետ,
- ԱՄՍ-ի հիմնական քննարկման առարկան,
- ԱՄՍ-ի խնդրո առարկայի առնչությամբ աուդիտորի և ուրիշների համապատասխան պարտականությունները,
- ԱՄՍ-ի սահմանման դրդապատճառները:

Ա62. ԱՄՍ-ն <<Սահմանումներ>> վերնագրի ներքո՝ առանձին ենթաբաժնում կարող է ներառել ԱՄՍ-ների նպատակների համար որոշակի տերմիններին վերագրված նշանակությունների նկարագիրը: Դրանք տրվում են ԱՄՍ-ների հետևողական կիրառման ու մեկնաբանման գործընթացին օժանդակելու համար և չեն նախատեսվում փոխարինելու համար այն սահմանումներին, որոնք կարող են տրվել այլ նպատակների համար՝ օրենքում, այլ իրավական ակտերում կամ որևէ այլ իրավական փաստաթղթում: Այլ բան նշված չլինելու դեպքում, այդ տերմինները կունենան նույն նշանակությունները բոլոր ԱՄՍ-ներում: ՀՄԴ-ի կողմից հրապարակված <<Աուդիտի և որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտների ձեռնարկում>> պարունակվող Տերմինների բառարանը, որը վերաբերում է Աուդիտի և հավաստագրման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից հրապարակված Միջազգային ստանդարտներին, ներառում է ԱՄՍ-ներում սահմանված տերմինների ամբողջական ցանկը: Այն նաև ներառում է ԱՄՍ-ներում հանդիպող այլ տերմինների նկարագրությունները՝ ընդհանուր և հետևողական մեկնաբանության ու թարգմանության գործընթացներին նպաստելու համար:

Ա63. Հարկ եղած դեպքում, համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների ու հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտին բնորոշ լրացուցիչ նկատառումները ներառվում են ԱՄՍ-ի <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժնում: Այդ լրացուցիչ նկատառումներն օգնում են կիրառել ԱՄՍ-ի պահանջները՝ այդպիսի կազմակերպությունների աուդիտում: Սակայն դրանք չեն սահմանափակում կամ կրճատում աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ-ների պահանջները կիրառելու ու դրանց համապատասխանելու համար:

### **Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա64. Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող լրացուցիչ ուսումնասիրությունների բնորոշման նպատակով, <<համեմատաբար փոքր կազմակերպություն>> տերմինը սահմանվում է որպես կազմակերպություն, որն ունի հետևյալ որակական հատկանիշները՝

- (ա) սեփականատիրության ու ղեկավարության կենտրոնացում անհատների փոքր թվաքանակում (հաճախ միայն մեկ անձ՝ ֆիզիկական անձ կամ այլ կազմակերպություն, որը կազմակերպության սեփականատերն է՝ այն պայմանով, որ սեփականատերը դրսևորում է համապատասխան որակական հատկանիշներ), և
- (բ) ստորև նշվածներից մեկը կամ մեկից ավելին՝
  - (i) պարզ կամ չբարդացված գործառնություններ,
  - (ii) հասարակ հաշվետարություն,
  - (iii) գործարարության մի քանի ուղղություն և փոքրաթիվ արտադրանք դրանցում,
  - (iv) աննշան ներքին վերահսկողություն,
  - (v) ղեկավարության մի քանի մակարդակ՝ լայնածավալ վերահսկողության պատասխանատվությամբ, և

(vi) սակավաթիվ աշխատակազմ, որի անդամներից շատերն ունեն պարտականությունների լայն շրջանակ:

Նշված որակական հատկանիշները սպառիչ չեն և չեն վերաբերում բացառապես փոքր կազմակերպություններին: Միևնույն ժամանակ պարտադիր չէ, որ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունները դրսևորեն այդ բոլոր հատկանիշները:

Ա65. ԱՄՄ-ներում ներառված՝ համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումները մշակվել են՝ գլխավորապես նկատի ունենալով չցուցակված կազմակերպությունները: Սակայն այդ նկատառումներից որոշները կարող են օգտակար լինել ցուցակված փոքր կազմակերպությունների աուդիտի համար:

Ա66. ԱՄՄ-ները հիշատակում են համեմատաբար փոքր կազմակերպության սեփականատիրոջը, որը ներգրավված է կազմակերպության առօրյա կառավարման գործընթացում, որպես <<սեփականատեր-կառավարիչ>>:

*Առանձին ԱՄՄ-ներում սահմանված նպատակներ (հղում՝ պար. 21)*

Ա67. Յուրաքանչյուր ԱՄՄ պարունակում է մեկ կամ մեկից ավելի նպատակներ, որոնք կապ են ապահովում պահանջների և աուդիտորի ընդհանուր նպատակների միջև: Առանձին ԱՄՄ-ներում ներկայացված պահանջները ծառայում են աուդիտորի կենտրոնացմանը՝ ԱՄՄ-ի ցանկալի արդյունքի վրա, միաժամանակ լինելով բավականին յուրահատուկ, որպեսզի օգնեն աուդիտորին հետևյալ հարցերում՝

- ըմբռնում, թե ինչ է հարկավոր կատարել և, որտեղ հարկն է, դրա համար համապատասխան միջոցները, և
- որոշում, թե արդյո՞ք կարիք կա լրացուցիչ գործողությունների՝ աուդիտի առանձնահատուկ պայմաններում նպատակներին հասնելու համար:

Ա68. Նպատակները պետք է հասկացվեն աուդիտորի ընդհանուր նպատակների համատեքստում, որոնք սահմանված են սույն ԱՄՄ-ի պարագրաֆ 11-ում: Ինչ վերաբերում է աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին, առանձին նպատակին հասնելու կարողությունը հավասարապես ենթակա է աուդիտի ներքին սահմանափակումներին:

Ա69. Նպատակներն օգտագործելիս, աուդիտորը պարտավոր է հաշվի առնել ԱՄՄ-ների միջև առկա փոխհարաբերությունները: Պատճառն այն է, ինչպես նշվում է պարագրաֆ Ա53-ում, որ ԱՄՄ-ները որոշ դեպքերում գործ ունեն ընդհանուր պարտականությունների հետ, իսկ մնացած դեպքերում՝ քննարկման առանձին առարկաների նկատմամբ այդ պարտականությունների կիրառման հետ: Օրինակ՝ սույն ԱՄՄ-ն պահանջում է, որ աուդիտորը որդեգրի մասնագիտական կասկածամտության վերաբերմունք: Դա անհրաժեշտ է աուդիտի պլանավորման ու իրականացման բոլոր փուլերի համար, սակայն չի կրկնվում որպես յուրաքանչյուր ԱՄՄ-ի պահանջ: Ավելի խորացված մակարդակով, ԱՄՄ 315-ը և ԱՄՄ 330-ը պարունակում են, մասնավորապես, նպատակներ ու պահանջներ, որոնք վերաբերում են աուդիտորի պարտականություններին՝ հայտնաբերել ու գնահատել էական խեղաթյուրման ռիսկերը և մշակել ու իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ գնահատված ռիսկերի նկատմամբ, համապատասխանաբար, միջոցներ ձեռնարկելու համար: Այդ նպատակներն ու պահանջները կիրառվում են աուդիտի իրականացման ողջ ընթացքում: Աուդիտի առանձին փուլերին վերաբերող

ԱՄՍ-ն (օրինակ, ԱՄՍ 540-ը) կարող է քննարկել, թե ինչպես այնպիսի ԱՄՍ-ների նպատակներն ու պահանջները, ինչպիսիք ԱՄՍ 315-ը և ԱՄՍ 330-ն են, պետք է կիրառվեն տվյալ ԱՄՍ-ում քննարկվող նյութի նկատմամբ, սակայն չկրկնելով դրանք: Այսպիսով, ԱՄՍ 540-ում նշված նպատակներին հասնելու համար աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այլ համապատասխան ԱՄՍ-ների նպատակներն ու պահանջները:

**Նպատակների օգտագործումը՝ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի անհրաժեշտությունը որոշելու համար** (հղում՝ պար. 21 (ա))

Ա70. ԱՄՍ-ների պահանջները նախատեսվում են աուդիտորին հնարավորություն տալու համար՝ հասնելու ԱՄՍ-ներում նշված նպատակներին և, հետևաբար, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին: Այսպիսով, ակնկալվում է, որ ԱՄՍ-ների պահանջների պատշաճ կիրառումը աուդիտորի կողմից աուդիտորին նպատակներին հասնելու համար բավարար հիմք կտրամադրի: Սակայն, քանի որ աուդիտորական առաջադրանքների հանգամանքները չափազանց տարբեր են, և այդ բոլոր հանգամանքները չեն կարող նախատեսվել ԱՄՍ-ներում, աուդիտորը պատասխանատու է որոշելու համար այն աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնք անհրաժեշտ են ԱՄՍ-ների պահանջները կատարելու և նպատակներին հասնելու համար: Առաջադրանքի պայմաններում կարող են լինել առանձին հանգամանքներ, որոնք աուդիտորից կպահանջեն իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, բացի ԱՄՍ-ներով պահանջվողներից, ԱՄՍ-ներում սահմանված նպատակներին հասնելու համար:

**Նպատակների օգտագործումը՝ գնահատելու համար, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ** (հղում՝ պար. 21 (բ))

Ա71. Աուդիտորից պահանջվում է օգտագործել նպատակները՝ գնահատելու համար, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ աուդիտորի ընդհանուր նպատակների համատեքստում: Եթե արդյունքում աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ և համապատասխան չեն, ապա աուդիտորը կարող է կիրառել հետևյալ մոտեցումներից մեկը կամ մի քանիսը՝ 21 (բ) պարագրաֆի պահանջները կատարելու համար՝

- գնահատել, թե արդյո՞ք ձեռք է բերվել կամ ձեռք է բերվելու լրացուցիչ համապատասխան աուդիտորական ապացույց՝ այլ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխանելու արդյունքում,
- ընդարձակել կատարվող աշխատանքը՝ կիրառելով մեկ կամ մեկից ավելի պահանջներ, կամ
- իրականացնել այլ ընթացակարգեր, որոնք աուդիտորը անհրաժեշտ կհամարի տվյալ հանգամանքներում:

Եթե վերը նշվածներից ոչ մեկը տվյալ հանգամանքներում իրատեսական կամ հնարավոր չհամարվի, ապա աուդիտորը չի կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և պարտավոր կլինի, համաձայն ԱՄՍ-ների, որոշել դրա ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացության կամ աուդիտորի՝ առաջադրանքն ավարտին հասցնելու կարողության վրա:

## **Համապատասխան պահանջներ (հղում՝ պար. 22)**

Ա72. Որոշ դեպքերում ԱՄՍ-ն (և, հետևաբար նրա բոլոր պահանջները) կարող է կիրառելի չլինեն տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ապա ԱՄՍ 610-ի<sup>26</sup> ոչ մի դրույթ կիրառելի չէ:

Ա73. Համապատասխան ԱՄՍ-ում կարող են լինել պայմանական պահանջներ: Այդպիսի պահանջը վերաբերում է տվյալ առաջադրանքին՝ եթե պահանջում նախատեսված իրավիճակը կիրառելի է, և պայմանը առկա է: Սովորաբար պահանջի պայմանականությունը լինում է որոշակի կամ ենթադրյալ, օրինակ՝

- աուդիտորի եզրակացության ձևափոխման պահանջը՝ ընդգրկման սահմանափակման<sup>27</sup> առկայության դեպքում, ներկայացնում է որոշակի պայմանական պահանջ,
- կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց տեղեկացման<sup>28</sup> պահանջը՝ ներքին վերահսկողության համակարգում աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված կարևոր թերությունների մասին, ինչը պայմանավորված է հայտնաբերված այդպիսի կարևոր թերությունների առկայությամբ, և բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման պահանջը՝ կապված սեզմենտային տեղեկատվության ներկայացման ու բացահայտման հետ, համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,<sup>29</sup> ինչը պայմանավորված է այդպիսի բացահայտում պահանջող կամ թույլատրող այդ հիմունքով, ներկայացնում են ենթադրյալ պայմանական պահանջներ:

Որոշ դեպքերում պահանջը կարող է պայմանավորվել կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Օրինակ՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ նա հրաժարվի աուդիտորական առաջադրանքից, եթե կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով հրաժարումը հնարավոր է, կամ աուդիտորից կարող է պահանջվել անել ինչ-որ բան, եթե միայն դա չի արգելվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Կախված իրավական դաշտից, իրավական ակտով թույլտվությունը կամ արգելումը կարող են լինել որոշակի կամ ենթադրյալ:

## **Պահանջից շեղումը (հղում՝ պար. 23)**

Ա74. ԱՄՍ 230-ը սահմանում է փաստաթղթավորման պահանջներ այն բացառիկ իրավիճակներում, երբ աուդիտորը շեղվում է համապատասխան պահանջից:<sup>30</sup> ԱՄՍ-ները համապատասխանություն չեն ակնկալում այն պահանջին, որը կիրառելի չէ տվյալ աուդիտի պայմաններում:

## **Նպատակին հասնելու անկարողություն (հղում՝ պար. 24)**

Ա75. Նպատակի իրականացված լինելը աուդիտորի մասնագիտական դատողության հարց է: Այդ դատողությունը հաշվի է առնում աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, որոնք իրականացվել են՝ հետևելով ԱՄՍ-ների պահանջներին, և աուդիտորի

<sup>26</sup> ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>

<sup>27</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, պարագրաֆ 13

<sup>28</sup> ԱՄՍ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 9.

<sup>29</sup> ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>> պարագրաֆ 13.

<sup>30</sup> ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 12.

գնահատումը, թե արդյո՞ք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և արդյո՞ք լրացուցիչ գործողություններ են անհրաժեշտ տվյալ աուդիտի առանձնահատուկ պայմաններում՝ ԱՄՍ-ներում սահմանված նպատակներին հասնելու համար: Համապատասխանաբար, նպատակին հասնելու անկարողությանը հանգեցնող հանգամանքները ներառում են այնպիսի հանգամանքներ,

- որոնք խանգարում են, որ աուդիտորը հետևի ԱՄՍ-ի համապատասխան պահանջներին,
- որոնց արդյունքում աուդիտորի համար իրատեսական կամ հնարավոր չի լինում իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կամ ձեռք բերել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույց, որի անհրաժեշտությունը որոշվում է նպատակների կիրառումից՝ համաձայն պարագրաֆ 21-ի. օրինակ, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցում առկա սահմանափակումից:

Ա76. Աուդիտի փաստաթղթավորումը՝ համաձայն ԱՄՍ 230-ի պահանջների և այլ համապատասխան ԱՄՍ-ների առանձնահատուկ փաստաթղթավորման պահանջների, տրամադրում է ապացույցներն այն փաստերի, որոնց հիման վրա աուդիտորն անում է իր եզրահանգումները աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին հասնելու վերաբերյալ: Թեև աուդիտորին անհրաժեշտ չէ առանձին փաստաթղթավորել (ինչպես օրինակ, հարցաթերթում) յուրաքանչյուր նպատակին հասնելու փաստը, նպատակին հասնելու անկարողության փաստի փաստաթղթավորումը նպաստում է նրան, որ աուդիտորը գնահատի, թե արդյո՞ք այդպիսի անկարողությունը խանգարել է նրան հասնելու աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 210

## ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔԻ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐԻ ՀԱՄԱՁԱՅՆԵՑՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակը</b> .....	3
<b>Սահմանումներ</b> .....	4-5
<b>Պահանջները</b>	
Աուդիտի նախապայմանները.....	6-8
Համաձայնությունը՝ աուդիտի պայմանների վերաբերյալ.....	9-12
Շարունակական աուդիտները.....	13
Աուդիտի պայմանների փոփոխության ընդունումը.....	14-17
Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ.....	18-21
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	Ա1
Նախապայմանները աուդիտի համար.....	Ա2-Ա20
Համաձայնությունը աուդիտի պայմանների շուրջ.....	Ա21-Ա27
Շարունակական աուդիտները.....	Ա28
Աուդիտի պայմանների փոփոխության ընդունումը.....	Ա29-Ա33
Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքի ընդունման վերաբերյալ...	Ա34-Ա37
Հավելված 1. Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ	
Հավելված 2. Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների ընդունելիության որոշումը	

<<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 210-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի պարտականություններին՝ ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելու առնչությամբ: Այդ պարտականությունների թվում է աուդիտի համար որոշակի նախապայմանների առկայության սահմանումը, որոնց համար պատասխանատվությունը դրվում է ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վրա: ԱՄՍ 220-ը<sup>1</sup> վերաբերում է առաջադրանքի ընդունման այն հարցերին, որոնք գտնվում են աուդիտորի հսկողության ներքո (հղում՝ պար. Ա1):

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է ընդունել կամ շարունակել աուդիտորական առաջադրանքը միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի իրականացման հիմքերը համաձայնեցվել են հետևյալի միջոցով՝
  - (ա) հավաստիացում, որ աուդիտի համար նախապայմաններն առկա են, և
  - (բ) հաստատում, որ կա ընդհանուր փոխըմբռնում աուդիտորի ու ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց միջև՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ:

### Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ների նպատակների համար, հետևյալ տերմիններն ունեն այն նշանակությունները, որոնք բերվում են ստորև՝  
Աուդիտի նախապայմանները՝ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքների կիրառում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, և ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց համաձայնությունը այն նախապայմաններին,<sup>2</sup> համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտորական ուսումնասիրությունը:
5. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակների համար, հղումները <<ղեկավարություն>> հասկացությանը պետք է այսուհետև ընթերցվեն որպես <<ղեկավարություն և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք>>:

<sup>1</sup>ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 13:

## Պահանջներ

### Աուդիտի նախապայմանները

6. Հավաստիանալու համար, թե արդյո՞ք առկա են աուդիտի նախապայմանները, աուդիտը պետք է
  - (ա) որոշի, թե արդյո՞ք ընդունելի է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը, որը պետք է կիրառվի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, և (հղում՝ պար.Ա2-Ա10),
  - (բ) ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունը, որ նա ընդունում և հասկանում է իր պատասխանատվությունը՝ (հղում՝ պար. Ա11-Ա14, Ա20).
    - (i) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ներառյալ, որտեղ հարկն է, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը (հղում՝ պար. Ա15),
    - (ii) այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը, ղեկավարության կարծիքով, անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և (հղում՝ պար. Ա16-Ա19),
    - (iii) աուդիտորին ապահովելու համար հետևյալով՝
      - ա. ազատ մուտք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, գրառումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը, ղեկավարության կարծիքով, կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
      - բ. լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից աուդիտի նպատակների համար, և
      - գ. անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

### *Ընդգրկման սահմանափակում՝ նախքան աուդիտի առաջադրանքն ընդունելը*

7. Եթե ղեկավարությունը կամ, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք սահմանափակում են դնում աուդիտորի աշխատանքի վրա առաջարկված աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում, այնպես, որ աուդիտորը վստահ է, որ սահմանափակման արդյունքում նա կիրառարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց, աուդիտորը չպետք է ընդունի այդպիսի սահմանափակումով առաջադրանքը որպես աուդիտի առաջադրանք, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:

### *Աուդիտորական առաջադրանքի ընդունման վրա ազդող այլ գործոններ*

8. Եթե աուդիտի նախապայմաններն առկա չեն, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի խնդիրը ղեկավարության հետ: Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, աուդիտորը չպետք է ընդունի առաջարկված աուդիտորական առաջադրանքը, եթե՝



- (ա) աուդիտորը որոշել է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառման ենթակա ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքն անընդունելի է բացառությամբ պարագրաֆ 19-ում սահմանվածի, կամ
- (բ) պարագրաֆ 6(բ) - ում հիշատակված համաձայնությունը ձեռք չի բերվել:

### **Համաձայնությունը՝ աուդիտի պայմանների վերաբերյալ**

- 9. Աուդիտորը պետք է համաձայնեցնի աուդիտի պայմանները ղեկավարության և, հարկ եղած դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ (հղում՝ պար. Ա21):
- 10. Համաձայն պարագրաֆ 11-ի, աուդիտի համաձայնեցված պայմանները պետք է գրանցվեն աուդիտի նամակ-պարտավորագրում կամ համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում և ներառեն (հղում՝ պար. Ա22-Ա25).
  - (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը,
  - (բ) աուդիտորի պարտականությունները,
  - (գ) ղեկավարության պարտականությունները,
  - (դ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների բացահայտումը, և
  - (ե) հիշատակում աուդիտորի կողմից հրապարակվող հաշվետվությունների ակնկալվող ձևի ու բովանդակության և հայտարարություն այն մասին, որ կարող են լինել հանգամանքներ, երբ հաշվետվությունը տարբերվում է նրա ակնկալվող ձևից ու բովանդակությունից:
- 11. Եթե օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում մանրամասն նկարագրվում են աուդիտի պայմանները, որոնք հիշատակվում են պարագրաֆ 10-ում, ապա կարիք չկա, որ աուդիտորը ներառի դրանք գրավոր համաձայնության փաստաթղթում բացառությամբ այն փաստի, որ այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտը կիրառելի է, և որ ղեկավարությունը ընդունում և ըմբռնում է 6(բ) պարագրաֆում սահմանված իր պարտականությունները (հղում՝ պար. Ա22, Ա26-Ա27):
- 12. Եթե օրենքներում կամ այլ իրավական ակտերում նկարագրվում են ղեկավարության նույնանման պարտականություններ, ինչպիսիք նշված են 6(բ) պարագրաֆում, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը ներառում է պարտականություններ, որոնք, աուդիտորի կարծիքով, համազոր են այդ պարագրաֆում նշվածներին: Այդպիսի համազոր պարտականությունների դեպքում աուդիտորը կարող է օգտագործել օրենքում կամ այլ իրավական ակտում բերված շարադրանքը՝ այդ պարտականությունները համաձայնագրում նկարագրելու համար: Այն պարտականությունների դեպքում, որոնք այնպես չեն սահմանված օրենքում կամ այլ իրավական ակտում, որպեսզի դրանք համազոր համարվեն, գրավոր համաձայնության փաստաթղթում պետք է օգտագործվի 6(բ) պարագրաֆում բերված նկարագրությունը (հղում՝ պար. Ա26):

### **Շարունակական աուդիտները**

- 13. Շարունակական աուդիտների դեպքում աուդիտորը պետք է հավաստիանա, թե արդյո՞ք հանգամանքները պահանջում են վերանայել աուդիտի պայմանները, և

արդյո՞ք կարիք կա կազմակերպությանը հիշեցնելու աուդիտորական առաջադրանքի առկա պայմանների մասին (հղում՝ պար. Ա28):

### **Աուդիտի պայմանների փոփոխության ընդունումը**

14. Աուդիտորը չպետք է համաձայնվի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխությանը, եթե դրա համար չկա որևէ պատճառաբանված հիմնավորում (հղում՝ պար. Ա29-Ա31):
15. Եթե նախքան աուդիտորական առաջադրանքի ավարտը աուդիտորին առաջարկվել է այն փոխել հավաստիացման ավելի ցածր մակարդակ ապահովող առաջադրանքով, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք դրա համար կա որևէ պատճառաբանված հիմնավորում (հղում՝ պար. Ա32-Ա33):
16. Եթե աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները փոխվում են, աուդիտորը և ղեկավարությունը պետք է համաձայնության գան նոր պայմանների շուրջ և գրանցեն առաջադրանքի նոր պայմանները աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում:
17. Եթե աուդիտորը չի կարող համաձայնել աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխությանը, և ղեկավարությունը թույլ չի տալիս նրան շարունակել սկզբնական պայմաններով աուդիտորական առաջադրանքի կատարումը, ապա աուդիտորը պետք է
  - (ա) հրաժարվի աուդիտորական առաջադրանքից, եթե դա հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջների համաձայն, և
  - (բ) հավաստիանա, թե արդյո՞ք կա պայմանագրով կամ մեկ այլ եղանակով նախատեսված որևէ պարտականություն՝ զեկուցելու իրավիճակի մասին այլ կողմերին, ինչպիսիք են կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք, սեփականատերերը կամ կանոնակարգող մարմինները:

### **Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ**

*Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ՝ օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն լրացված:*

18. Եթե ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, լրացվում են օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ապա աուդիտորը պետք է հավաստիանա, թե արդյո՞ք կան հակասություններ ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների և այդ լրացուցիչ պահանջների միջև: Եթե կան այդպիսի հակասություններ, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի ղեկավարության հետ նշված լրացուցիչ պահանջների բնույթը և համաձայնեցնի, թե արդյո՞ք
  - (ա) լրացուցիչ պահանջները կարող են կատարվել ֆինանսական հաշվետվություններում լրացուցիչ բացահայտումների միջոցով, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրությունը կարող է համապատասխանաբար փոխվել:

Եթե վերը նշվածներից ոչ մեկը հնարավոր չէ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ կլինի փոխել աուդիտորի կարծիքը՝ համաձայն ԱՄՍ 705 -ի<sup>3</sup> (հղում՝ պար. Ա34):

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը - Այլ հարցեր, որոնք ազդեցություն ունեն առաջադրանքի ընդունման վրա*

19. Եթե աուդիտորը որոշել է, որ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը անընդունելի կլիներ, եթե չլիներ դրա՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված լինելու փաստը, ապա աուդիտորը պետք է ընդունի աուդիտորական առաջադրանքը միայն հետևյալ պայմանների առկայության դեպքում (հղում՝ պար. Ա35).

(ա) դեկավարությունը համաձայն է տալ լրացուցիչ բացահայտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում խուսափելու համար շփոթությունից, որ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունները առաջացնել, և

(բ) աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում նշվում է, որ

(i) աուդիտորի եզրակացությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կներառի <<Հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆը>>՝ օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելով լրացուցիչ բացահայտումների վրա, համաձայն ԱՄՍ 706-ի,<sup>4</sup> և

(ii) Եթե միայն աուդիտորից օրենքով կամ այլ իրավական ակտով չի պահանջվում արտահայտել աուդիտորի կարծիքը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ օգտագործելով <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>> արտահայտությունները՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ապա աուդիտորի կարծիքը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չի ներառի այդպիսի արտահայտություններ:

20. Եթե պարագրաֆ 19-ում նկարագրված պայմանները և աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջով պարտավոր է հանձն առնել աուդիտորական առաջադրանքը, ապա աուդիտորը պետք է՝

(ա) գնահատի ֆինանսական հաշվետվությունների շփոթեցնող բնույթի ազդեցությունը աուդիտորի եզրակացության վրա, և

(բ) ներառի համապատասխան հղում այդ հարցին՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում:

*Աուդիտորի եզրակացությունը՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված*

21. Որոշ դեպքերում համապատասխան իրավական դաշտի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում է աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքն այնպիսի ձևով կամ տեսքով, որոնք էապես տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է գնահատի՝

(ա) արդյո՞ք օգտագործողները կարող են թյուրըմբռնել ֆինանսական հաշվետվությունների արդյունքում ձեռք բերված երաշխավորումը և, եթե դա այդպես է,

<sup>3</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

<sup>4</sup> ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

(բ) արդյո՞ք լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորի եզրակացությունում կարող է մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը:<sup>5</sup>

Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորի եզրակացությունում չի կարող մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը, ապա նա չպետք է ընդունի աուդիտորական առաջադրանքը, եթե միայն դա չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Այդպիսի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով անցկացվող աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ների պահանջներին: Համապատասխանաբար, աուդիտորը չպետք է ներառի աուդիտորական եզրակացությունում որևէ հղում, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ներին համապատասխան<sup>6</sup> (հղում՝ պար. Ա36-Ա37):

\*\*\*

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները (հղում՝ պար. 1)

Ա1. Հավաստիացման առաջադրանքները, որոնք ներառում են աուդիտի առաջադրանքները, կարող են ընդունվել միայն այն դեպքում, երբ աուդիտորը գտնում է, որ կբավարարվեն վարքագծի այնպիսի համապատասխան պահանջներ, ինչպիսիք են անկախությունը և մասնագիտական իրազեկությունը, և երբ առաջադրանքն ի հայտ է բերում որոշակի առանձնահատկություններ:<sup>7</sup> Աուդիտորի պարտականությունները վարքագծի պահանջների առնչությամբ՝ աուդիտի առաջադրանքի ընդունման համատեքստում, և այնքանով, որքանով դրանք գտնվում են աուդիտորի վերահսկողության ներքո, լուսաբանվում են ԱՄՍ 220-ում:<sup>8</sup> Այդ ԱՄՍ-ն վերաբերում է այն հարցերին (կամ նախապայմաններին), որոնք գտնվում են կազմակերպության վերահսկողության ներքո, և որոնց շուրջ անհրաժեշտ է ունենալ աուդիտորի և կազմակերպության ղեկավարության համաձայնությունը:

## Աուդիտի նախապայմանները

### Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները (հղում՝ պար. 6(ա))

Ա2. Հավաստիացման առաջադրանքի ընդունման պայմանն այն է, որ հավաստիացման առաջադրանքի սահմանման մեջ հիշատակված չափանիշները տեղին են և մատչելի են ենթադրյալ օգտագործողներին:<sup>9</sup> Չափանիշները այն չափորոշիչ տվյալներն են, որոնք օգտագործվում են խնդրո առարկայի գնահատման կամ չափման համար՝ ներառյալ, որտեղ տեղին է, ներկայացման և բացահայտման չափորոշիչները: Համապատասխան չափանիշները հնարավորություն են տալիս իրականացնել խնդրո առարկայի իրատեսորեն հետևողական գնահատումը կամ չափումը՝ մասնագիտական դատողության համատեքստում: ԱՄՍ-ների նպատակների համար, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը չափանիշներ է տրամադրում, որոնք

<sup>5</sup> ԱՄՍ 706.

<sup>6</sup> Տես նաև ԱՄՍ 700 ստանդարտը << Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում >>, պարագրաֆ 43.

<sup>7</sup> <<Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային շրջանակը>>, պարագրաֆ 17:

<sup>8</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆներ 9-11.

<sup>9</sup> <<Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային շրջանակը>>, պարագրաֆ 17(բ)(ii).

աուդիտորը կիրառում է դրանց աուդիտի համար՝ ներառյալ, որտեղ հարկն է, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը:

Ա3. Առանց ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ղեկավարությունը չունի համապատասխան հիմքեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, իսկ աուդիտորը չունի կիրառելի չափանիշներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար: Շատ դեպքերում աուդիտորը կարող է համարել, որ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքն ընդունելի է, ինչպես դա նկարագրվում է Ա8-Ա9 պարագրաֆներում:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ընդունելիության որոշումը**

Ա4. Գործոնները, որոնք վերաբերում են աուդիտորի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների ընդունելի լինելու որոշմանը, ներառում են՝

- կազմակերպության բնույթը (օրինակ այն, թե արդյո՞ք դա գործարար կազմակերպություն է, հանրային ոլորտի կազմակերպություն է, թե շահույթ չհետապնդող կազմակերպություն է),
- ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը (օրինակ, արդյո՞ք դրանք պատրաստվել են՝ բավարարելու համար օգտագործողների լայն շրջանակների ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանուր կարիքները, թե՞ առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները),
- ֆինանսական հաշվետվությունների բնույթը (օրինակ՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ, թե՞ միայն մեկ ֆինանսական հաշվետվություն), և
- այն, թե արդյո՞ք օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը:

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ օգտագործողներ իրավասու չեն պահանջել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները հարմարեցվեն տեղեկատվության իրենց առանձնահատուկ պահանջներին: Թեև առանձին օգտագործողների տեղեկատվության բոլոր կարիքները չեն կարող բավարարվել, կան ֆինանսական տեղեկատվության կարիքներ, որոնք ընդհանուր են օգտագործողների լայն շրջանակների համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են օգտագործողների լայն շրջանակների ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանուր կարիքները բավարարելու համար նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն, հիշատակվում են որպես ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվություններ:

Ա6. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվելու են՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների, որը նախատեսված է առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու համար: Այդպիսի ֆինանսական հաշվետվությունները հիշատակվում են որպես հատուկ նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվություններ: Նախատեսված օգտագործողների տեղեկատվության կարիքները կսահմանեն տվյալ պայմանների համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը: ԱՄՍ 800-ը քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների կիրառելիությունը,

որոնք նախատեսված են առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու համար.<sup>10</sup>

Ա7. Թերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքում, որոնք վկայում են, որ հիմունքն ընդունելի չէ, կարող են հայտնվել աուդիտի առաջադրանքն ընդունելուց հետո: Եթե այդ հիմունքի կիրառումը նախատեսված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա ղեկավարությունը կարող է որոշում կայացնել մեկ այլ ընդունելի հիմունքի որդեգրման մասին: Եթե ղեկավարությունը վարվում է ըստ պարագրաֆ 16-ում պահանջվածի, ապա աուդիտի առաջադրանքի համար նոր պայմաններ են համաձայնեցվում՝ արտացոլելու համար հիմունքի փոփոխությունը, քանի որ նախկինում համաձայնեցված պայմանները այլևս ճշգրիտ չեն լինի:

### **Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքները**

Ա8. Ներկայումս չկա ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների ընդունելիությունը գնահատելու համար, աշխարհում համատարած ճանաչում ունեցող որևէ օբյեկտիվ ու հեղինակավոր հիմք: Այդպիսի հիմքի բացակայության պայմաններում, ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են ստանդարտներ հրապարակելու իրավասություն կամ ճանաչում ունեցող կազմակերպության կողմից՝ որոշակի տեսակի կազմակերպությունների կիրառման համար, համարվում են ընդունելի՝ այդպիսի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված, ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար, պայմանով, որ կազմակերպությունները հետևում են սահմանված ու թափանցիկ գործընթացին, որը ներառում է շահագրգռված անձանց լայն շրջանակների տեսակետների քննարկումն ու գնահատումը:

Ֆինանսական հաշվետվության այդպիսի ստանդարտները ներառում են՝

- ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՄ), որոնք հրապարակվել են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից,
- հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (ՀՈՀՀՄՄ), որոնք հրապարակվել են հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից,
- հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները, որոնք հրապարակվել են տվյալ իրավական դաշտում չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, պայմանով, որ կազմակերպությունը հետևում է սահմանված ու թափանցիկ գործընթացին, որը ներառում է շահագրգռված անձանց լայն շրջանակների տեսակետների քննարկումն ու գնահատումը:

Ֆինանսական հաշվետվության սույն ստանդարտները ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացը կարգավորող օրենքում կամ այլ իրավական ակտում հաճախ ներկայացվում են որպես ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունք:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ, որոնք նախատեսված են օրենքով կամ այլ իրավական ակտով**

<sup>10</sup> ԱՄՄ 800, <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>> պարագրաֆ 8:

Ա9. Համաձայն 6(ա) պարագրաֆի, աուդիտորը պարտավոր է որոշել, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը, որը կիրառվելու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, ընդունելի է: Որոշ իրավական դաշտերում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով կարող է նախատեսվել ֆինանսական հաշվետվության այն հիմունքը, որը կիրառվելու է որոշակի տեսակի կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Եթե չկա հակառակի մասին որևէ նշում, ապա ֆինանսական հաշվետվության այդպիսի հիմունքը համարվում է ընդունելի՝ այդպիսի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Այն դեպքում, երբ հիմունքը ընդունելի չի համարվում, կիրառվում են 19-20 պարագրաֆները:

**Իրավական դաշտեր, որոնք չունեն չափանիշներ սահմանող կազմակերպություններ կամ ֆինանսական հաշվետվության սահմանված հիմունքներ:**

Ա10. Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ցուցակված է կամ գործում է իրավական դաշտում, որը չունի չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություն, կամ որտեղ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների կիրառումը չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ղեկավարությունը գտնում է ֆինանսական հաշվետվության հիմունք, որը կիրառվելու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Հավելված 2-ում ներկայացվում է ուղեցույց՝ նման իրավիճակներում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների ընդունելի լինելը որոշելու համար:

*Ղեկավարության պարտականությունների համաձայնեցումը (հղում՝ պար. 6(բ))*

Ա11. ԱՄՄ-ներին համապատասխան աուդիտը անց է կացվում այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունն ընդունում և հասկանում է, որ նա ունի պարագրաֆ 6(բ)-ում սահմանված պարտականությունները:<sup>11</sup> Որոշակի իրավական դաշտերում այդպիսի պարտականությունները կարող են նախատեսվել օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Մյուսներում այդպիսի պարտականությունները կարող են ունենալ աննշան, կամ ընդհանրապես չունենալ օրենքների և այլ իրավական ակտերի նկարագրություն: ԱՄՄ-ները այդպիսի դեպքերում չեն փոխարինում օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին: Սակայն անկախ աուդիտի գաղափարը պահանջում է, որ աուդիտի դերը չներառի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կամ կազմակերպության՝ առնչվող ներքին վերահսկողության համար պատասխանատվությունը, և որ աուդիտորն ունենա աուդիտի համար անհրաժեշտ տեղեկություն ձեռք բերելու իրատեսական ակնկալիք՝ այնքանով, որքանով ղեկավարությունն ի վիճակի կլինի տրամադրել կամ ձեռք բերել այն: Համապատասխանաբար, այդ նախապայմանը էական նշանակություն ունի անկախ աուդիտի անցկացման համար: Թյուրիմացությունից խուսափելու համար, համաձայնություն է ձեռք բերվում ղեկավարության հետ, որ նա ընդունում և հասկանում է, որ ինքն այդպիսի պարտականություններ ունի՝ որպես 9-12 պարագրաֆների աուդիտի պայմանների համաձայնեցման ու գրանցման մի մաս:

<sup>11</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ Ա2.

Ա12. Ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունների բաժանման եղանակը ղեկավարության ու կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց միջև փոփոխվում է՝ համաձայն կազմակերպության միջոցների ու կառուցվածքի և համապատասխան օրենքի կամ այլ իրավական ակտի, և կազմակերպությունում ղեկավարության ու կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց համապատասխան դերերի: Մեծամասամբ ղեկավարությունը պատասխանատու է կատարման համար, իսկ կառավարման օղակներում ընդգրկված անձինք վերահսկում են ղեկավարության գործունեությունը: Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում ընդգրկված անձինք կրում են կամ կստանձնեն պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման կամ ֆինանսական հաշվետվության առնչությամբ կազմակերպության ներքին վերահսկողության մոնիտորինգի համար: Խոշոր կամ հանրային կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց ենթախումբը, ինչպես օրինակ, աուդիտորական կոմիտեն, կարող է ունենալ վերահսկողության որոշակի պարտականություններ:

Ա13. ԱՄՍ 580-ը պահանջում է, որ աուդիտորը դիմի ղեկավարությանը՝ իրեն գրավոր տեղեկություններ տրամադրելու համար առ այն, որ նա կատարել է իր պարտականությունների որոշակի մասը:<sup>12</sup> Հետևաբար, կարող է նպատակահարմար լինել ղեկավարությանը տեղյակ պահել, որ այդպիսի հավաստումների ստացումը ակնկալվում է այլ ԱՄՍ-ներով պահանջվող գրավոր տեղեկությունների և, որտեղ անհրաժեշտ է, ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող այլ աուդիտորական ապացույցները կամ ֆինանսական հաշվետվություններում մեկ կամ մեկից ավելի հատուկ հավաստումները հիմնավորող նամակ-ծանուցագրի հետ միասին:

Ա14. Եթե ղեկավարությունը չի ընդունում իր պարտականությունները կամ համաձայնում է տրամադրել գրավոր տեղեկություններ, ապա աուդիտորը ի վիճակի չի լինի ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:<sup>13</sup> Այդպիսի դեպքերում աուդիտորին նպատակահարմար չի լինի ընդունել աուդիտորական առաջադրանքը, եթե միայն օրենքով կամ այլ իրավական ակտով դա չի պահանջվում աուդիտորից: Եթե աուդիտորը պարտավոր է ընդունել աուդիտորական առաջադրանքը, ապա կարող է կարիք առաջանալ, որ նա բացատրի ղեկավարությանը այդ հարցերի կարևորությունը և ներկայացնի դրանց ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացության վրա:

## **Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը**

Ա15. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մեծ մասը ներառում է պահանջներ, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը, այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների *պատրաստումը* ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներին հապատասխան ներառում է նաև դրանց *ներկայացումը*: Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում, որպես հաշվետվության ներկայացման նպատակ՝ ճշմարիտ ներկայացումը այնքան կարևոր է, որ ղեկավարության հետ համաձայնեցված նախնական պայմանում ընդգրկվում է հատուկ հղում ճշմարիտ ներկայացմանը կամ հավաստիացման պարտավորությանը,

<sup>12</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>> պարագրաֆներ 10-11.

<sup>13</sup> ԱՄՍ 580, պարագրաֆ Ա26.



առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կտան <<ճշմարիտ ու իրական պատկերը>>՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների:

### **Ներքին վերահսկողություն** (հղում՝ պար. 6(բ) (ii))

Ա16. Ղեկավարությունը պահպանում է այնպիսի ներքին վերահսկողություն, որը նա անհրաժեշտ է համարում խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար: Անկախ իր արդյունավետությունից, ներքին վերահսկողությունը կարող է կազմակերպությանը տրամադրել միայն ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ընկերությունը հասել է ֆինանսական հաշվետվության իր նպատակներին՝ ներքին վերահսկողության ներքին սահմանափակումների պատճառով:<sup>14</sup>

Ա17. ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացվող անկախ աուդիտը չի կարող հանդես գալ որպես աուդիտի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողությանը փոխարինող գործընթաց: Համապատասխանաբար, աուդիտորից պահանջվում է ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունը, որ նա ընդունում և հասկանում է իր պատասխանատվությունը ներքին վերահսկողության համար: Այնուամենայնիվ, 6(բ) (ii) պարագրաֆով պահանջվող համաձայնությունը չի ենթադրում, որ աուդիտորը պետք է համարի, որ ղեկավարության կողմից իրականացվող ներքին վերահսկողությունը հասել է իր նպատակին կամ անթերի է լինելու:

Ա18. Ղեկավարությունը պետք է որոշի, թե ինչ ներքին վերահսկողություն է հարկավոր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար: <<Ներքին վերահսկողություն>> տերմինն ընդգրկում է գործողությունների լայն շարք այն բաղադրիչների սահմաններում, որոնք կարող են նկարագրվել որպես վերահսկողության միջավայր, կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց, տեղեկատվական համակարգ՝ ներառյալ առնչվող գործարար գործընթացները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությանը, և հաղորդակցություն, վերահսկողության գործունեություն, և վերահսկողության մոնիտորինգ: Այդ բաժանումը, սակայն, անպայմանորեն չի արտացոլում այն, թե ինչպես առանձին կազմակերպություն կարող է նախագծել, իրականացնել և պահպանել իր ներքին վերահսկողությունը, կամ ինչպես նա կարող է դասակարգել որևէ առանձին բաղադրիչ:<sup>15</sup> Կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը (մասնավորապես, նրա հաշվապահական հաշվառման գրքերն ու գրանցումները կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերը) կարտացոլի ղեկավարության կարիքները, գործարարության բարդության աստիճանը, ռիսկերի բնույթը, որոնց ենթարկվում է կազմակերպությունը, և համապատասխան օրենքները կամ այլ իրավական ակտերը:

Ա19. Որոշ օրենսդրություններում, օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են վերաբերել ղեկավարության պատասխանատվությանը՝ հաշվապահական հաշվառման գրքերի ու գրանցումների համապատասխանության կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերի համար: Որոշ դեպքերում, համաձայն ընդունված գործելակերպի,

<sup>14</sup> ԱՄՍ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ Ա46.

<sup>15</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա51 և հավելված 1

կարելի է տարբերություն դնել, մի կողմից, հաշվապահական հաշվառման գրքերի ու գրանցումների կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերի, և մյուս կողմից, ներքին վերահսկողության կամ ստուգումների միջև: Քանի որ հաշվապահական հաշվառման գրքերն ու գրանցումները կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերը ներքին վերահսկողության անբաժան մասն են կազմում, ինչպես դա նշվում է պարագրաֆ Ա18-ում, 6(բ) (ii) պարագրաֆում որևէ առանձին հղում չի արվում ղեկավարության պատասխանատվությունը նկարագրելու համար: Թյուրիմացությունից խուսափելու համար կարող է նպատակահարմար լինել, որ աուդիտորը բացատրի ղեկավարությանը այդ պատասխանատվության շրջանակները:

**Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ** (հղում՝ պար. 6(բ))

Ա20. Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման նպատակներից մեկը խուսափելն է աուդիտորի և ղեկավարության համապատասխան պարտականությունների թյուրըմբռնումից: Օրինակ՝ երբ երրորդ կողմը օժանդակություն է տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հարցում, կարող է օգտակար լինել ղեկավարությանը հիշեցնելը, որ պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, մնում է նրա վրա:

**Համաձայնություն՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններ վերաբերյալ**

*Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը* (հղում՝ պար. 9)

Ա21. Ղեկավարության և կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց դերը՝ կազմակերպության համար աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման հարցում, պայմանավորված է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքով և համապատասխան օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:

*Աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ փաստաթուղթ*<sup>16</sup> (հղում՝ պար. 10-11)

Ա22. Թե կազմակերպության և թե աուդիտորի շահերից է բխում, որ աուդիտորն ուղարկի Աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը նախքան աուդիտը սկսելը, ինչը օգնում է խուսափել թյուրիմացություններից՝ աուդիտի առնչությամբ: Որոշ երկրներում, սակայն, աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը և ղեկավարության ու աուդիտորի պարտականությունները կարող են բավարար չափով սահմանվել օրենքով, այսինքն, նրանք սահմանում են պարագրաֆ 10-ում նկարագրված պայմանները: Թեև այդպիսի հանգամանքներում պարագրաֆ 11-ը թույլ է տալիս, որ աուդիտորը ներառի նամակ-պարտավորագրում միայն հղումն այն փաստին, որ համապատասխան օրենքը կամ այլ իրավական ակտը կիրառելի է, և որ ղեկավարությունն ընդունում և ըմբռնում է 6(բ) պարագրաֆում սահմանված իր պարտականությունները, աուդիտորը կարող է, այնուամենայնիվ, նպատակահարմար համարել պարագրաֆ 10-ում նկարագրված

<sup>16</sup> Հաջորդող պարագրաֆներում աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ցանկացած հիշատակում պետք է ընկալվի որպես աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ համապատասխան փաստաթուղթ:

պայմանների ընդգրկելը նամակ-պարտավորագրում՝ ղեկավարությանը տեղեկացնելու համար:

### **Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի բովանդակությունն ու ձևը**

Ա23. Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի բովանդակությունն ու ձևը յուրաքանչյուր կազմակերպության համար կարող է լինել տարբեր: Աուդիտորի պարտականությունների մասին տեղեկությունը, որը ներառված է աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում, կարող է հիմնվել ԱՄՍ 200-ի<sup>17</sup> վրա: Սույն ԱՄՍ-ի 6(բ) և 12 պարագրաֆները վերաբերում են ղեկավարության պարտականությունների նկարագրությանը: Բացի պարագրաֆ 10-ում պահանջվող պայմանների ներառելը, աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը կարող է նշել հետևյալը՝

- աուդիտի ընդգրկման պարզաբանումը՝ ներառյալ կիրառելի օրենքների, այլ իրավական ակտերի, ԱՄՍ-ների և մասնագիտական մարմինների՝ վարքագծին վերաբերող և այլ դրոյթների հիշատակումը, որոնց ենթարկվում է աուդիտորը,
- աուդիտորական առաջադրանքի արդյունքների որևէ այլ հաղորդակցության ձևը,
- այն փաստը, որ աուդիտին և ներքին վերահսկողությանը բնորոշ ներքին սահմանափակումների պատճառով առաջանում է անխուսափելի ռիսկ, որ որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվել ու իրականացվել է՝ համաձայն ԱՄՍ-ների,
- աուդիտի պլանավորման ու իրականացման հետ կապված միջոցառումները՝ ներառյալ աուդիտի թիմի կազմավորումը,
- ավանդակները, որ ղեկավարությունը կապահովի գրավոր հավաստումների տրամադրումը (տես նաև՝ Ա13 պարագրաֆը),
- ղեկավարության համաձայնությունը՝ աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվությունների նախնական տարբերակը և ուղեկցող այլ տեղեկությունները ժամանակին տրամադրելու վերաբերյալ, որպեսզի աուդիտորը հնարավորություն ունենա ավարտին հասցնել աուդիտորական աշխատանքները առաջարկված ժամանակացույցի համաձայն,
- ղեկավարության համաձայնությունը՝ տեղեկացնել աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություն գործող այն փաստերի մասին, որոնք կարող են ի հայտ գալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը ընկած ժամանակահատվածում,
- վճարների հաշվարկման հիմքերը և հաշվի ներկայացման հետ կապված ցանկացած միջոցառումներ,
- ղեկավարությանն ուղղված խնդրանքը, որ նա հաստատի աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ստացումը և ընդունի առաջադրանքի պայմանները, որ ներկայացվել են այնտեղ:

Ա24. Որտեղ տեղին է, հետևյալ կետերը նույնպես կարող են ներառվել աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում՝

- միջոցառումներ՝ աուդիտի որոշ փուլերում այլ աուդիտորների և փորձագետների ներգրավման առնչությամբ,
- միջոցառումներ՝ կապված ներքին աուդիտորների և կազմակերպության աշխատակազմի այլ անդամների ներգրավման հետ,

<sup>17</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ 3-9.

- միջոցառումներ՝ կապված նախկին աուդիտորի հետ, եթե կա այդպիսին՝ առաջին անգամ աուդիտորական առաջադրանքը ստանձնելու դեպքում,
- աուդիտորի պարտավորության որևէ սահմանափակում, եթե առկա է նման հնարավորությունը,
- աուդիտորի ու կազմակերպության միջև այլ լրացուցիչ համաձայնությունների հիշատակում,
- աուդիտորական աշխատանքային փաստաթղթերն այլ կողմերին տրամադրելու հետ կապված ցանկացած պարտականություններ:

Աուդիտորական առաջադրանքի օրինակը բերվում է հավելված 1-ում:

## **Բաղադրիչների աուդիտ**

Ա25. Երբ մայր ընկերության աուդիտորը միաժամանակ հանդիսանում է նաև բաղադրիչի աուդիտորը, ապա բաղադրիչին առանձին աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր ուղարկելու որոշման վրա հնարավոր ազդեցություն գործող գործոններն ընդգրկում են հետևյալը՝

- ո՞վ է նշանակում բաղադրիչի աուդիտորին,
- որոյո՞ք առանձին աուդիտորական եզրակացություն պետք է տրվի բաղադրիչի վերաբերյալ,
- իրավական պահանջները՝ կապված աուդիտորական առաջադրանքների հետ,
- մայր կազմակերպության սեփականատիրության աստիճանը, և
- բաղադրիչի ղեկավարության անկախ լինելու աստիճանը մայր կազմակերպությունից:

## **Ղեկավարության պարտականությունները, որոնք սահմանվում են օրենքով կամ այլ իրավական ակտով (հղում՝ պար. 11-12)**

Ա26. Եթե Ա22 և Ա27 պարագրաֆներում նկարագրված իրավիճակներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում աուդիտորական առաջադրանքի որոշ պայմանների նշելն անհրաժեշտ չէ, ապա աուդիտորը, ըստ պարագրաֆ 11-ի, դարձյալ պարտավոր է ղեկավարությունից ձեռք բերել գրավոր համաձայնություն, որ նա ընդունում և հասկանում է, որ ունի պարագրաֆ 6(բ)-ում նշված պարտականությունները: Սակայն, համաձայն պարագրաֆ 12-ի, այդպիսի գրավոր համաձայնությունը կարող է օգտագործվել օրենքի կամ այլ իրավական ակտի շարադրանքում, եթե այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտը ղեկավարության համար սահմանում է պարտականություններ, որոնք իրենց գործողությամբ համազոր են պարագրաֆ 6(բ)-ում նշված պարտականություններին: Հաշվապահական մասնագիտության, աուդիտորական ստանդարտներ սահմանող կամ աուդիտը կարգավորող մարմինները տվյալ իրավական դաշտում կարող են ուղեցույց տրամադրել օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում տրված նկարագրության հավասարազոր լինելու վերաբերյալ:

## **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա27. Հանրային ոլորտի աուդիտների գործողությունները վերահսկող օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սովորաբար թույլ է տալիս հանրային ոլորտի աուդիտորի նշանակումը և սահմանում է հանրային ոլորտի աուդիտորի ընդհանուր պարտակա-

նություններն ու իրավասությունները՝ ներառյալ մուտքի իրավունքը դեպի կազմակերպության գրքերն ու գրագրությունները և այլ տեղեկատվությունը: Նույնիսկ երբ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը բավականաչափ մանրամասնությամբ է նկարագրում աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները, այնուամենայնիվ հանրային ոլորտի աուդիտորը, կարող է նպաստավոր համարել ավելի ամբողջական աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ներկայացումը, քան այն, ինչը թույլատրվում է պարագրաֆ 11-ով:

### **Շարունակական աուդիտներ (հղում՝ պար. 13)**

Ա28. Աուդիտորը կարող է որոշել չուղարկել նոր աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր կամ մեկ այլ համաձայնագիր յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար: Սակայն հետևյալ գործոնները կարող են նպատակահարմար դարձնել աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերանայելը կամ հիշեցնելը ղեկավարությանը գոյություն ունեցող պայմանների մասին՝

- որևէ վկայություն, որ կազմակերպությունը սխալ է հասկանում աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը,
- աուդիտորական առաջադրանքի վերանայված կամ հատուկ պայմաններ,
- ավագ ղեկավարների կազմում վերջերս տեղի ունեցած փոփոխություն,
- սեփականատիրության էական փոփոխություն,
- կազմակերպության գործարարության բնույթի կամ ծավալների էական փոփոխություն,
- օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների փոփոխություն,
- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար որդեգրած ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի փոփոխություն,
- հաշվետվության պահանջների այլ փոփոխություն:

### **Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի պայմանների փոփոխության ընդունումը**

*Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի պայմանների փոփոխության պահանջը (հղում՝ պար. 14)*

Ա29. Կազմակերպության կողմից աուդիտորին ուղղված պահանջը՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխության վերաբերյալ, կարող է առաջանալ՝ տվյալ առաջադրանքի անհրաժեշտության վրա ազդող հանգամանքների փոփոխության, ի սկզբանե պահանջված աուդիտի բնույթի թյուրըմբռնման կամ աուդիտորական առաջադրանքի շրջանակների սահմանափակման դեպքերում՝ թե ղեկավարության կողմից պարտադրված և թե այլ հանգամանքներով պայմանավորված: Աուդիտորը, ըստ պարագրաֆ 14-ի, ուսումնասիրում է այդ պահանջի հիմնավորվածությունը, մասնավորապես, սահմանափակման հետևանքները աուդիտորական առաջադրանքի ընդգրկման համար:

Ա30. Այն հանգամանքների փոփոխությունը, որոնք ազդեցություն ունեն կազմակերպության պահանջների կամ ի սկզբանե պահանջված աուդիտի բնույթի թյուրըմբռնման վրա, կարող է պատճառաբանված հիմք համարվել՝ աուդիտորական առաջադրանքում փոփոխություն պահանջելու համար:

Ա31. Հակառակ դրան, փոփոխությունը կարող է պատճառաբանված չհամարվել, եթե պարզվում է, որ փոփոխությունը վերաբերում է սխալ, թերի կամ որևէ այլ տեսակետից անբավարար տեղեկությանը: Որպես օրինակ կարող է ծառայել այն դեպքը, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ դեբիտորական պարտքերի առնչությամբ, և կազմակերպությունը խնդրում է փոխարինել աուդիտորական առաջադրանքը դիտարկման առաջադրանքով՝ խուսափելու համար որակված կարծիքից կամ հրաժարումից՝ աուդիտորի կարծիք տրամադրել:

**Դիտարկման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով փոխարինելու պահանջը** (հղում՝ պար. 15)

Ա32. Նախքան համաձայնվելը՝ փոխարինել աուդիտորական առաջադրանքը վերանայման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով, աուդիտորը, որը ներգրավվել էր ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտորական առաջադրանք իրականացնելու նպատակով, բացի Ա29-Ա31 պարագրաֆներում նշվածից, կարիք կունենա գնահատելու այդպիսի փոփոխության իրավական կամ պայմանագրային հետևանքները:

Ա33. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական առաջադրանքի փոխարինումը վերանայման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով հիմնավորված է, ապա հնարավոր է, որ մինչև փոփոխության ամսաթիվը կատարված աուդիտորական աշխատանքները կիրառելի լինեն փոխված առաջադրանքի համար, սակայն պահանջվող աշխատանքը և դրա արդյունքում տրամադրվող հաշվետվությունը պետք է համապատասխան լինեն վերափոխված առաջադրանքին: Ընթերցողին թյուրիմացության մեջ չզգցելու համար, հարակից ծառայության վերաբերյալ հաշվետվությունում չպետք է լինի հղում՝

- (ա) սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքին, կամ
- (բ) ընթացակարգերին, որոնք կատարվել են սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքում՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ աուդիտորական առաջադրանքը փոխարինվել է համաձայնեցված ընթացակարգերի իրականացման առաջադրանքով և, հետևաբար, իրականացված այդ ընթացակարգերին հղումը հաշվետվության բնական մասն է կազմում:

**Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ**

*Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով լրացված* (հղում՝ պար. 18)

Ա34. Որոշ իրավական դաշտերում ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, կարող են լրացվել օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, որոնք լրացուցիչ պահանջներ են ներկայացնում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը: Այդ իրավական դաշտերում, ԱՄՍ-ների կիրառման նպատակով սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվության նկարագրված հիմունքը և այդպիսի լրացուցիչ պահանջները՝ պայմանով, որ դրանք չեն հակասում ֆինանսական հաշվետվության նկարագրված հիմունքին: Դա կարող է, օրինակ, լինել այն դեպքը, երբ օրենքը կամ

կնոնակարգը պահանջում է բացահայտումներ՝ ի լրումն այն բացահայտումների, որոնք պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներով, կամ երբ ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների ներքո ընտրության հնարավորությունների սահմանները նեղացվում են:<sup>18</sup>

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված՝ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքը - այլ հարցեր, որոնք ազդեցություն ունեն առաջադրանքի ընդունման վրա (հղում՝ պար. 19):*

Ա35. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտ կարող են պահանջել, որ աուդիտորի կարծիքի շարադրանքում օգտագործվեն <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>> արտահայտություններն այն դեպքում, երբ, աուդիտորի եզրակացությամբ, օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը բոլոր այլ առումներով անընդունելի կլիներ: Այսպիսի դեպքում աուդիտորի եզրակացության սահմանված շարադրանքի ձևերը էապես տարբերվում են ԱՄՄ-ների պահանջներից (տես՝ պարագրաֆ 21):

*Աուդիտորի եզրակացությունը՝ օրենքով կամ կան այլ իրավական ակտով սահմանված (հղում՝ պար. 21)*

Ա36. ԱՄՄ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը ԱՄՄ-ների հետ համապատասխանությունը ներկայացնի միայն այն դեպքում, երբ նա բավարարում է աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՄ-ների պահանջներին:<sup>19</sup> Եթե օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքն այնպիսի ձևով կամ տեսքով, որոնք էապես տարբերվում են ԱՄՄ-ների պահանջներից, և աուդիտորը եզրակացնում է, որ լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորական եզրակացությունում չի կարող մեղմել հնարավոր թյուրմբռնումը, ապա աուդիտորը կարող է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել դրույթ այն մասին, որ աուդիտը չի անցկացվել ԱՄՄ-ներին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, խրախուսելի է, որ աուդիտորը, հնարավորության սահմաններում, կիրառի ԱՄՄ-ները՝ ներառյալ այն ԱՄՄ-ները, որոնք վերաբերում են աուդիտորական եզրակացությանը, նույնիսկ եթե նրան չի թույլատրվում նշել, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՄ-ներին համապատասխան:

## **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա37. Հանրային ոլորտում հնարավոր է, որ աուդիտի թույլտվությունն արտոնող օրենսդրությունը ներառի հատուկ պահանջներ. օրինակ՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել զեկուցել անմիջապես նախարարին, օրենսդրական մարմիններին կամ հանրությանը, եթե կազմակերպությունը փորձում է սահմանափակել աուդիտի ընդգրկումը:

**Հավելված 1**  
(հղում՝ պար. Ա23-Ա24)

## **Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ**

<sup>18</sup> ԱՄՄ 700, պարագրաֆ 15, ներառում է գնահատման պահանջ, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով են հիշատակում կամ նկարագրում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը:

<sup>19</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 20.

Ստորև բերվում է աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների համաձայն պատրաստված, ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրության համար: Այդ նամակը ոչ թե հրամայական է, այլ նախատեսվում է միայն որպես ուղեցույց ծառայելու համար, որը կարող է օգտագործվել սույն ԱՄՍ-ում բերված նկատառումների հետ համատեղ: Այն կարող է փոփոխվել՝ կապված առանձին պահանջների ու հանգամանքների հետ: Նամակը կազմվել է միայն մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար և ենթակա է խմբագրման, եթե խոսքը գնում է շարունակական աուդիտների մասին (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի 13 պարագրաֆը): Առաջարկված նամակի համապատասխանությունը ճշտելու համար կարելի է դիմել իրավաբանի խորհրդատվությանը:

\*\*\*

ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության համապատասխան ներկայացուցչին կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց.<sup>20</sup>

*[Աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը]*

Դուք<sup>21</sup> առաջարկել եք, որպեսզի մենք իրականացնենք ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրությունը, որոնց կազմում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը և նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող ծանոթագրությունները: Ուրախ ենք սույն նամակով հաստատել մեր համաձայնությունը և տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի էության ըմբռնումը: Աուդիտը մեր կողմից կիրականացվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով:

*[Աուդիտորի պարտականությունները]*

Աուդիտը մեր կողմից կիրականացվի Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտները պահանջում են, որպեսզի մենք հետևենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք այնպես, որպեսզի ձեռք բերենք ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները գերծ են էական խեղաթյուրումներից: Աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում, որպեսզի ձեռք բերենք ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ: Ընթացակարգերի ընտրությունը կատարվում է աուդիտորի դատողությամբ՝ ներառյալ ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը:

<sup>20</sup> Նամակում նշված հասցեատերերն ու հղումները պետք է համապատասխանեն առաջադրանքի պայմաններին՝ ներառյալ համապատասխան իրավական դաշտը: Կարևոր է, որ հղում արվի համապատասխան անձանց. տես՝ պարագրաֆ Ա21:

<sup>21</sup> Նամակի տեքստում հիշատակված «<դուք>>, «<մենք>>, «<ղեկավարություն>>, «<կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք>> և «<աուդիտոր>> բառերը կարող են օգտագործվել կամ փոփոխվել տվյալ պայմաններում նպատակահարմար ձևով:



Աուդիտը ներառում է նաև կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության ու ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորվածության, ինչպես նաև ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գնահատումը:

Աուդիտին և ներքին վերահսկողության համակարգին բնորոշ ներքին սահմանափակումների պատճառով առաջանում է անխուսափելի ռիսկ, որ որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվել ու իրականացվել է համաձայն ԱՄՍ-ների:

Ռիսկի գնահատումը կատարելիս մենք նկատի ունենք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը համապատասխան ներքին վերահսկողության համակարգ, որպեսզի մշակենք աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք համապատասխանում են տվյալ պայմաններին, սակայն չեն նախատեսվում կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար:

Այնուամենայնիվ, մենք ձեզ գրավոր կհայտնենք ներքին վերահսկողության համակարգում առկա, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էական թերությունների մասին, որոնք մենք հայտնաբերել ենք աուդիտի իրականացման ընթացքում:

*[Ղեկավարության պարտականությունները և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչումը (այս օրինակի նպատակների համար ենթադրվում է, որ աուդիտորը չի գտնում, որ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է այդ պարտականությունները համապատասխան ձևով, հետևաբար, օգտագործվում են սույն ԱՄՍ-ի 6(բ) պարագրաֆի նկարագրություններ:)]*

Մեր աուդիտը կիրականացվի՝ հիմնվելով այն համոզմունքի վրա, որ [ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք]<sup>22</sup> ընդունում և հասկանում են, որ պատասխանատու են՝

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների,<sup>23</sup>
- (բ) այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը [ղեկավարությունը] անհրաժեշտ է գտնում խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, և
- (գ) մեզ տրամադրելու համար հետևյալը՝
  - (i) ազատ մուտք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, գրառումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը, [ղեկավարությունը] կարևոր է համարում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
  - (ii) լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել [ղեկավարությունից] աուդիտի նպատակների համար, և

<sup>22</sup> Օգտագործել տվյալ պայմաններին համապատասխան տերմինաբանությունը

<sup>23</sup> Կամ, նպատակահարմարության դեպքում, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների>>:

(iii) անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից մենք անհրաժեշտ ենք համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

Որպես մեր աուդիտորական գործընթացի մի մաս, մենք կխնդրենք [ղեկավարությունից և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից] գրավոր հաստատում աուդիտի առնչությամբ մեզ արված հավաստումների վերաբերյալ:

Մենք ակնկալում ենք Ձեր անձնակազմի հետ լիակատար համագործակցություն մեր աուդիտորական աշխատանքների ողջ ընթացքում:

[Այլ առնչվող տեղեկություններ]

[Ավելացրեք այլ տեղեկություններ, ինչպես օրինակ, վարձավճարի և հաշվի ներկայացման հետ կապված հարցերը, և այլ հատուկ պայմաններ, եթե դրա կարիքը լինի:]

[Հաշվետվություն]

[Ավելացրեք համապատասխան հղում աուդիտորական եզրակացության ակնկալվող ձևի և բովանդակության վերաբերյալ:]

Հնարավոր է, որ աուդիտի արդյունքում փաստացի ստացված տվյալների լույսի ներքո անհրաժեշտություն առաջանա ձևափոխելու մեր հաշվետվության ձևն ու բովանդակությունը:

Խնդրում ենք ստորագրել և մեզ վերադարձնել սույն նամակին կից պատճենը ի նշան Ձեր համաձայնության՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի անցկացման պայմաններին՝ ներառյալ մեր փոխադարձ պարտականությունները:

ԴԵՁ & ԸՆԿ.

Ընդունվում և հաստատվում է ԴԵՁ աուդիտորական կազմակերպության անունից

(ստորագրություն)

-----

Անուն և պաշտոն

Ամսաթիվ

**Հավելված 2**  
(հղում՝ պար. Ա10)

**Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների ընդունելիության որոշումը**

Իրավական դաշտեր, որոնք չունեն չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություններ կամ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներ:

1. Ինչպես պարզաբանվեց սույն ԱՄՍ-ի Ա10 պարագրաֆում, երբ կազմակերպությունը ցուցակված է կամ գործում է այնպիսի իրավական դաշտում, որը չունի չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություն, կամ որտեղ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի կիրառումը չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ղեկավարությունը ի հայտ է բերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունք: Նման իրավական դաշտերում, ըստ ընդունված կարգի, հաճախ օգտագործվում են սույն ԱՄՍ-ի Ա8 պարագրաֆում նկարագրված կազմակերպություններից որևէ մեկի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները:
2. Որպես այլընտրանք, առանձին իրավական դաշտերում կարող են սահմանվել սկզբունքներ, որոնք հիմնականում ճանաչվում են որպես ֆինանսական հաշվետվության հիմունք՝ տվյալ իրավական դաշտում գործող որոշակի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված, ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Ֆինանսական հաշվետվության այդպիսի հիմունքի որդեգրման դեպքում աուդիտորը պարտավոր է որոշել, համաձայն սույն ԱՄՍ-ի 6(ա) պարագրաֆի, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները, ամբողջությամբ վերցրած, կարող են համարվել որպես ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունք՝ ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Եթե առանձին իրավական դաշտում հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները լայնորեն օգտագործվում են, ապա հաշվապահական մասնագիտական իրավասու մարմինները տվյալ իրավական դաշտում կարող են քննարկել աուդիտորների կողմից ֆինանսական հաշվետվության այդ հիմունքի ընդունելի լինելու հարցը: Որպես այլընտրանք, աուդիտորն ինքը կարող է դա որոշել՝ ուսումնասիրելով, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներն ունեն այն հատկանիշները, որոնք բնորոշ են ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքներին (տես՝ պարագրաֆ 3-ը ստորև), կամ համեմատելով հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվության գոյություն ունեցող հիմունքի պահանջներին, որն ընդունելի է համարվում (տես՝ պարագրաֆ 4-ը ստորև):
3. Ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքները սովորաբար դրսևորում են հետևյալ հատկանիշները, որոնց շնորհիվ ֆինանսական հաշվետվությունները ակնկալվող օգտագործողներին տրամադրում են օգտակար տեղեկատվություն՝
  - (ա) համապատասխանություն. ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը համապատասխանում է կազմակերպության բնույթին և ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին: Օրինակ՝ գործարար կազմակերպության դեպքում, որը պատրաստում է ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվություններ, համապատասխանությունը գնահատվում է այն տեղեկատվությամբ, որն անհրաժեշտ է օգտագործողների լայն հիմունքների ֆինանսական ընդհանուր տեղեկատվության կարիքները հոգալու համար՝ տնտեսական որոշումներ կայացնելու ժամանակ: Այդ կարիքները սովորաբար բավարարվում են գործարար կազմակերպության ֆինանսական իրավիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը ներկայացնելու միջոցով,

- (բ) ամբողջականություն. գործառնություններն ու իրադարձությունները, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հիմնված եզրահանգումների վրա, չեն անտեսվում,
  - (գ) արժանահավատություն, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը՝
    - (i) որտեղ կիրառելի է, արտացոլում է իրադարձությունների և գործառնությունների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց տնտեսական բովանդակությունը, և
    - (ii) նմանատիպ հանգամանքներում օգտագործելու դեպքում նպաստում է իրատեսորեն հետևողական գնահատմանը, չափմանը, ներկայացմանը և բացահայտմանը:
  - (դ) չեզոքություն. նպաստում է ֆինանսական հաշվետվություններում կողմնակալությունից զերծ տեղեկատվության ներկայացմանը,
  - (ե) հասկանալիություն, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պարզ ու ամբողջական է և ենթակա չէ միմյանցից էապես տարբերվող մեկնաբանությունների:
4. Հնարավոր է, որ աուդիտորը որոշի համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվության գոյություն ունեցող և ընդունելի համարվող հիմունքի պահանջների հետ: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ՖՀՄՍ-ների հետ: Փոքր կազմակերպության աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է որոշել համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվության այն հիմունքի հետ, որը հատուկ մշակվել է չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից այդպիսի կազմակերպությունների համար: Երբ աուդիտորն այդպիսի համեմատություններ է անում և տարբերություններն ի հայտ են գալիս, որոշումը կայացնելու ժամանակ, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ հաշվապահական հաշվառման որդեգրած սկզբունքները ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքը, պետք է հաշվի առնվեն տարբերությունների պատճառները և այն, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների կիրառումը կամ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի նկարագրությունը ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է հանգեցնել շփոթություն առաջացնող ֆինանսական հաշվետվությունների:
5. Անհատական նախասիրությունների բավարարման համար նախատեսված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների խմբավորումը չի կարող ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունք՝ ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Նմանապես, համապատասխանության հիմունքը չի կարող լինել ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունք՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ առանձին իրավական դաշտերում այն ընդհանուր առմամբ ընդունվել է պատրաստողների ու օգտագործողների կողմից:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 220

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Որակի վերահսկողության համակարգը և աուդիտի թիմերի դերը.....	2-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
<b>Նպատակը</b> .....	6
<b>Սահմանումներ</b> .....	7
<b>Պահանջները</b>	
Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտորական առաջադրանքների որակի համար.....	8
Վարքագծի համապատասխան պահանջները.....	9-11
Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը.....	12-13
Աուդիտի թիմերի նշանակումը.....	14
Աուդիտորական առաջադրանքի կատարումը.....	15-22
Մոնիտորինգը.....	23
Փաստաթղթավորումը.....	24-25
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Որակի վերահսկողության համակարգը և աուդիտի թիմերի դերը.....	Ա1- Ա2
Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտորական առաջադրանքների որակի համար.....	Ա3
Վարքագծի համապատասխան պահանջները.....	Ա4-Ա7
Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը.....	Ա8-Ա9
Աուդիտի թիմերի նշանակումը.....	Ա10-Ա12
Աուդիտորական առաջադրանքի իրականացումը.....	Ա13-Ա31
Մոնիտորինգը.....	Ա32-Ա34

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 220-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի առանձնահատուկ պարտականություններին՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար որակի վերահսկողության ընթացակարգերի հետ: Այն վերաբերում է նաև (որտեղ կիրառելի է) առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը դիտարկող անձի պարտականություններին: Սույն ԱՄՍ-ն պետք է ընթերցվի վարքագծի համապատասխան պահանջների հետ համատեղ:

### Որակի վերահսկողության համակարգը և աուդիտի թիմերի դերը

2. Որակի վերահսկողության համակարգերը, կանոններն ու ընթացակարգերը գտնվում են աուդիտորական ընկերության պատասխանատվության ներքո: Համաձայն ՈՎՄՍ1 ստանդարտի, ընկերությունը պարտավոր է սահմանել ու պահպանել որակի վերահսկողության համակարգ, որն իրեն ողջամիտ երաշխիք կտրամադրի առ այն, որ.  
(ա) ընկերությունն ու իր աշխատակազմը հետևում են մասնագիտական ստանդարտներին, իրավական և կարգավորման կիրառելի պահանջներին, և  
(բ) ընկերության կամ աուդիտի ղեկավարների կողմից հրապարակվող հաշվետվությունները համապատասխան են տվյալ պայմաններին:<sup>1</sup>

Սույն ԱՄՍ-ն առաջարկվում է այն նախապայմանով, որ ընկերությունը ենթարկվում է ՈՎՄՍ1 ստանդարտին կամ ազգային պահանջներին, որոնք առնվազն նույն խստությունն ունեն (հղում՝ պար. Ա1):

3. Ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի համատեքստում աուդիտի թիմը պարտավոր է իրականացնել որակի վերահսկողության ընթացակարգեր, որոնք կիրառելի են տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի նկատմամբ, և տրամադրել կազմակերպությանը համապատասխան տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կտա գործի դնել ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի այն հատվածը, որը վերաբերում է անկախությանը:

<sup>1</sup> ՈՎՄՍ1, << Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն >>, պարագրաֆ 11:

4. Աուդիտի խմբերն իրավունք ունեն վստահել ընկերության որակի վերահսկողության համակարգին, եթե միայն ընկերության կամ այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը որևէ այլ բան չի առաջարկում (հղում՝ պար. Ա2):

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակը**

6. Աուդիտորի նպատակն է իրականացնել որակի վերահսկողության ընթացակարգեր՝ առաջադրանքի մակարդակով, որոնք աուդիտորին ողջամիտ երաշխիք կտրամադրեն առ այն, որ.
  - (ա) աուդիտը համապատասխանում է մասնագիտական ստանդարտներին, իրավական և կարգավորման կիրառելի պահանջներին, և
  - (բ) աուդիտորի կողմից տրամադրվող եզրակացությունը համապատասխանում է տվյալ պայմաններին:

### **Սահմանումներ**

7. ԱՄՍ-ների նպատակների համար, հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝
  - (ա) աուդիտի ղեկավար<sup>2</sup> ընկերության ղեկավարը կամ այլ աշխատակից, որը պատասխանատու է առաջադրանքի և դրա իրականացման համար, ինչպես նաև ընկերության անունից հրապարակված հաշվետվության համար, և որը, անհրաժեշտության դեպքում, ունի համապատասխան իրավասություն՝ ստացված մասնագիտական, իրավական և կարգավորող մարմինների կողմից,
  - (բ) առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկում՝ գործընթաց, որը նախատեսված է առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմի կողմից հաշվետվության ձևակերպման ժամանակ արված կարևոր դատողությունների և եզրահանգումների օբյեկտիվ գնահատման համար՝ հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ կամ նախքան այդ ամսաթիվը: Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման գործընթացը նախատեսված է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար, ինչպես նաև այն առաջադրանքների համար, եթե այդպիսիք առկա են, որոնց դեպքում ընկերությունը որակի վերահսկողության դիտարկումն անհրաժեշտ է համարում,
  - (գ) առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկող՝ ընկերության ղեկավարը, այլ աշխատակից, համապատասխանորեն որակավորված արտաքին մասնագետ կամ այդպիսի անձանցից կազմված աշխատակազմ, որի անդամներից ոչ մեկը առաջադրանքի աշխատակազմում ներգրավված չէ, և ովքեր ունեն բավականաչափ և համապատասխան փորձառություն և իրավասություն՝ անկողմնակալ ձևով գնահատելու առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմի կողմից աուդիտորական եզրակացության ձևավորման ժամանակ արված կարևոր դատողություններն ու եզրահանգումները,

<sup>2</sup> <<Աուդիտի ղեկավար>>, <<Ընկերության ղեկավար>> և <<Ընկերություն>> հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ներկայացնեն հանրային ոլորտում կիրառվող համարժեք հասկացությունները:

- (դ) աուդիտի թիմ՝ առաջադրանքն իրականացնող բոլոր ղեկավարներն ու աշխատակազմը, ինչպես նաև ընկերության կամ ցանցի կողմից ներգրավված ցանկացած անհատ, որն իրականացնում է առաջադրանքի հետ կապված ընթացակարգերը: Այստեղ չեն ընդգրկվում արտաքին փորձագետները, որոնք ներգրավված են տվյալ ընկերության կամ ցանցի ընկերության կողմից,<sup>3</sup>
- (ե) ընկերություն՝ ընկերակցություն կամ ընկերություն, կամ պրոֆեսիոնալ հաշվապահների մեկ այլ կազմակերպություն, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատերը,
- (զ) ուսումնասիրություն՝ կատարված առաջադրանքների հետ կապված ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ապացույց տրամադրելու համար առ այն, որ աուդիտի թիմերը գործել են ընկերության՝ որակի վերահսկողության քաղաքականությանն ու ընթացակարգերին համապատասխան,
- (է) ցուցակված կազմակերպություն՝ կազմակերպություն, որի բաժնետոմսերը կամ պարտքերը գնանշվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայում, կամ վաճառվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայի կամ այլ համազոր մարմնի իրավական ակտերի համաձայն,
- (ը) մոնիտորինգ՝ գործընթաց, որը ներկայացնում է ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի ընթացիկ քննարկումը և գնահատումը՝ ներառյալ իրականացված առաջադրանքներից ընտրված խմբի պարբերական ստուգումները, որոնք նախատեսված են ընկերությանը ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար, որ նրա որակի վերահսկողության համակարգը պատշաճ ձևով է գործում,
- (թ) ցանցի ընկերություն՝ ընկերություն կամ կազմակերպություն, որը պատկանում է ցանցին,
- (ժ) ցանց՝ համեմատաբար մեծ կառուցվածք՝
  - (i) որն ունի համագործակցության նպատակ, և
  - (ii) որն ակնհայտորեն ուղղված է շահույթի կամ ծախսերի բաշխմանը կամ բաժնետոմսերի ընդհանուր սեփականատիրությանը, վերահսկողությանը կամ կառավարմանը, որակի վերահսկողության ընդհանուր քաղաքականությանն ու ընթացակարգերին, ընդհանուր գործարար ռազմավարությանը, ընդհանուր ապրանքանիշի կամ մասնագիտական ռեսուրսների զգալի մասի օգտագործմանը,
- (հ) ընկերության ղեկավար՝ պաշտոնատար անձ, որին վերապահված են իրավասություններ՝ ընկերության կողմից մասնագիտական ծառայություններ մատուցելու առաջադրանքի իրականացման հետ կապված ստանձնելու համապատասխան պարտականություններ:
- (լ) աշխատակազմ՝ ընկերության ղեկավարներն ու աշխատողները,
- (խ) մասնագիտական ստանդարտներ՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներ (ԱՄՍ-ներ) և վարքագծի համապատասխան պահանջներ,
- (ծ) վարքագծի համապատասխան պահանջներ՝ վարքագծի պահանջները, որոնց ենթարկվում է առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմը և առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկողը, որոնք սովորաբար կազմում են Հաշվապահների միջազգային դաշնության «Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագրի» (ՀՄԴ-ի Վարքագիրք) Ա և Բ մասերը՝ ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք ավելի սահմանափակող են,

<sup>3</sup> ԱՄՍ 620, «Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը», պարագրաֆ 6(ա). սահմանում է «աուդիտորի փորձագետ» տերմինը:



- (կ) աշխատակիցներ՝ մասնագետներ՝ բացի ընկերության ղեկավարներից, ներառյալ ընկերությունում աշխատող փորձագետները,
- (հ) պատշաճ կերպով որակավորված արտաքին անձ՝ ընկերությունից դուրս գործող անհատ, որն ունի գիտելիքներ ու կարողություններ՝ որպես աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավար գործելու համար, օրինակ, մեկ այլ ընկերության ղեկավարը կամ հաշվապահական հաշվառման պրոֆեսիոնալ մարմնի, որի անդամները կարող են իրականացնել պատմական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ կամ դիտարկման աշխատանքներ կամ հավաստիացման կամ հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ, կամ էլ որակի վերահսկողության համապատասխան ծառայություններ մատուցող կազմակերպության աշխատակիցը (համապատասխան փորձառությամբ):

## **Պահանջներ**

### **Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտորական առաջադրանքների որակի համար**

- 8. Աուդիտի ղեկավարը պետք է իր վրա վերցնի ընդհանուր որակի ապահովման պատասխանատվությունը յուրաքանչյուր աուդիտորական առաջադրանքի համար, որի ղեկավար նա նշանակված է (հղում՝ պար. Ա3):

### **Վարքագծի համապատասխան պահանջները**

- 9. Աուդիտի իրականացման ընթացքում աուդիտի ղեկավարը պետք է ցուցաբերի աջակցություն, անհրաժեշտության դեպքում դիտարկումների ու հարցումների միջոցով, աուդիտի թիմի անդամների կողմից վարքագծի համապատասխան պահանջները խախտելու ապացույցների նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա4-Ա5):
- 10. Եթե աուդիտի ղեկավարը, ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի միջոցով կամ որևէ այլ եղանակով, այնպիսի երևույթներ է հայտնաբերում, որոնք մատնանշում են, որ աուդիտի թիմի անդամները չեն բավարարում վարքագծի համապատասխան պահանջներին, ապա նա, խորհրդակցելով ընկերության աշխատակազմի այլ անդամների հետ, պետք է ձեռնարկի համապատասխան քայլեր (հղում՝ պար. Ա5):

### *Անկախություն*

- 11. Աուդիտի ղեկավարը պետք է եզրակացություն կազմի անկախության պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք կիրառելի են տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի նկատմամբ: Դա անելիս աուդիտի ղեկավարը պետք է (հղում՝ պար. Ա5).
  - (ա) ձեռք բերի համապատասխան տեղեկատվություն ընկերությունից և, կիրառելիության դեպքում, ցանցի ընկերություններից՝ հայտնաբերելու և գնահատելու համար անկախությանը սպառնալիք ստեղծող հանգամանքներն ու հարաբերությունները,
  - (բ) գնահատի ընկերության՝ անկախությանը վերաբերող կանոնների ու ընթացակարգերի հայտնաբերած խախտումների մասին տեղեկատվությունը, եթե կան այդպիսիք, որոշելու համար, թե արդյո՞ք դրանք սպառնալիք են ներկայացնում աուդիտորական առաջադրանքի համար, և

- (գ) ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ, որպեսզի վերացնի այդ սպառնալիքները կամ նվազեցնի դրանք մինչև ընդունելի մակարդակը՝ կիրառելով պաշտպանական միջոցներ, կամ էլ, անհրաժեշտության դեպքում, հրաժարվի աուդիտորական առաջադրանքից, եթե հրաժարումը թույլատրվում է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն: Աուդիտի ղեկավարը պետք է շուտափույթ կերպով զեկուցի ընկերությանը խնդիրը լուծելու անհնարինության մասին՝ համապատասխան գործողություն ձեռնարկելու համար (հղում՝ պար. Ա6-Ա7):

## **Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը**

12. Աուդիտի ղեկավարը պետք է համոզվի, որ պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունման ու պահպանման հետ կապված համապատասխան ընթացակարգերն իրականացվում են, և հավաստիանա, որ այդ առնչությամբ արված եզրակացությունները տեղին են (հղում՝ պար. Ա8-Ա9):
13. Եթե աուդիտի ղեկավարը ձեռք է բերում տեղեկություններ, որոնք ավելի վաղ մատչելի լինելու դեպքում, աուդիտորական առաջադրանքից հրաժարվելու պատճառ կհանդիսանային, ապա աուդիտի ղեկավարը պետք է անմիջապես այդ տեղեկությունները հաղորդի ընկերությանը, որպեսզի ընկերությունը և աուդիտի ղեկավարը կարողանան անհրաժեշտ գործողություններ ձեռնարկել (հղում՝ պար. Ա9):

## **Աուդիտի թիմերի նշանակումը**

14. Աուդիտի ղեկավարը պետք է համոզվի, որ աուդիտի թիմը և աուդիտի թիմի մաս չհանդիսացող փորձագետները միասին ունեն համապատասխան իրազեկություն և կարողություններ՝
- (ա) իրականացնելու համար աուդիտորական առաջադրանքը՝ մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների համաձայն, և
  - (բ) հնարավոր դարձնելու համար աուդիտորի՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան եզրակացության տրամադրումը (հղում՝ պար. Ա10-Ա12):

## **Աուդիտորական առաջադրանքի կատարումը**

### *Ղեկավարումը, վերահսկումը և կապարումը*

15. Աուդիտի ղեկավարը պետք է պատասխանատվություն կրի՝
- (ա) մասնագիտական ստանդարտների և օրենսդրական ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների համաձայն աուդիտորական առաջադրանքը ղեկավարելու, վերահսկելու և կատարելու համար, և (հղում՝ պար. Ա13-Ա15, Ա20),
  - (բ) աուդիտորական եզրակացության տվյալ հանգամանքներին համապատասխանության համար:

### *Դիպարկումներ*

16. Աուդիտի ղեկավարը պետք է պատասխանատվություն կրի դիտարկման աշխատանքներն՝ ընկերության դիտարկման կանոններին ու ընթացակարգերին համապատասխան իրականացնելու համար (հղում՝ պար. Ա16-Ա17, Ա20):
17. Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին կամ դրանից առաջ, աուդիտի ղեկավարը պետք է տվյալ աուդիտին վերաբերող փաստաղթերի վերանայման և աուդիտի թիմի հետ քննարկման միջոցով հավաստիանա, որ ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ կատարված եզրահանգումները հիմնավորելու և աուդիտորի եզրակացությունը պատվիրատուին տրամադրելու համար (հղում՝ պար. Ա18-Ա20):

### *Խորհրդակցություն*

18. Աուդիտի ղեկավարը պետք է՝
- (ա) պատասխանատվություն կրի աուդիտի թիմի կողմից բարդ և վիճելի խնդիրների շուրջ համապատասխան խորհրդակցություն ձեռնարկելու համար,
  - (բ) համոզվի, որ աուդիտի թիմի անդամներն աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում համապատասխան խորհրդակցություն են ձեռնարկել անհրաժեշտ մակարդակով, թե աուդիտի թիմի անդամների միջև, թե աուդիտի թիմի և այլ անձանց միջև՝ ընկերության ներսում կամ նրանից դուրս,
  - (գ) համոզվի, որ այդպիսի խորհրդակցությունների բնույթն ու ընդգրկումը և դրանց արդյունքում արված եզրակացությունները համաձայնեցված են խորհրդակցող կողմի հետ, և
  - (դ) հավաստիանա, որ այդպիսի խորհրդակցությունների արդյունքում արված եզրահանգումներն իրագործվել են (հղում՝ պար. Ա21-Ա22):

### *Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկում*

19. Ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար, ինչպես նաև այն աուդիտորական առաջադրանքների համար, եթե կան այդպիսիք, որոնց վերաբերյալ ընկերությունը որոշում է կայացրել առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման անհրաժեշտության վերաբերյալ, աուդիտի ղեկավարը պետք է՝
- (ա) հավաստիանա, որ առաջադրանքի որակի վերահսկողության աշխատանքները դիտարկող անձը նշանակված է,
  - (բ) քննարկի աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում բարձրացված կարևոր հարցերը առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը դիտարկողի հետ՝ ներառյալ այն խնդիրները, որոնք ի հայտ են եկել առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման ժամանակ, և
  - (գ) չնշի աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը մինչև առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների ավարտը (հղում՝ պար. Ա23-Ա25):
20. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության աշխատանքները դիտարկող անձը պետք է կատարի աուդիտի թիմի կողմից արված կարևոր դատողությունների և աուդիտորի եզրակացությունը հիմնավորող եզրահանգումների անկողմնակալ գնահատում: Այդ գնահատումը ներառում է՝
- (ա) կարևոր խնդիրների քննարկումը աուդիտի ղեկավարի հետ,

- (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների և առաջարկված աուդիտորական եզրակացության վերանայումը,
- (գ) աուդիտի թիմի կողմից արված կարևոր դատողություններին ու եզրահանգումներին վերաբերող՝ աուդիտի փաստաթղթերի ընտրանքի վերանայումը, և
- (դ) աուդիտորի եզրակացությունը հիմնավորող եզրահանգումների գնահատումը և աուդիտորի առաջարկված եզրակացության համապատասխանության քննարկումը (հղում՝ պար. Ա26-Ա27, Ա29-Ա31):

21. Ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքներ կատարելիս, որակի վերահսկողության դիտարկողը պետք է հաշվի առնի նաև հետևյալը՝
- (ա) աուդիտի թիմի կողմից ընկերության անկախության գնահատումը՝ տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի առնչությամբ,
  - (բ) համապատասխան խորհրդակցության կայացման փաստը՝ տարակարծության կամ այլ բարդ կամ վիճելի խնդիրների դեպքում, և այդ խորհրդակցությունների արդյունքում արված եզրակացությունները, և
  - (գ) այն, թե արդյո՞ք վերանայման համար ընտրված աուդիտորական փաստաթղթերն արտացոլում են կատարված աշխատանքը՝ կարևոր դատողությունների առնչությամբ, և հիմնավորում են արված եզրահանգումները (հղում՝ պար. Ա28-Ա31):

### *Տարակարծություն*

22. Եթե տարակարծություն է առաջանում աուդիտի թիմում խորհրդականների հետ կամ, եթե կիրառելի է, աուդիտի ղեկավարի և առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկողի միջև, աուդիտի թիմը պետք է հետևի ընկերության կանոններին ու ընթացակարգերին՝ այդ խնդիրը լուծելու համար:

### **Մոնիտորինգ**

23. Որակի վերահսկողության արդյունավետ համակարգը ներառում է մոնիտորինգային գործընթաց, որը նախատեսված է ընկերությանը ողջամիտ երաշխիք տրամադրելու համար, որ որակի վերահսկողության համակարգին վերաբերող նրա կանոններն ու ընթացակարգերը համապատասխան են, ծառայում են նպատակին ու գործում են արդյունավետորեն: Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի ընկերության մոնիտորինգային գործընթացի արդյունքները, որոնք արտացոլվում են ընկերության և, եթե կիրառելի է, այլ ցանցային ընկերությունների կողմից շրջանառվող ամենավերջին տեղեկատվության մեջ, և այն, թե արդյո՞ք այդ տեղեկատվությունում նշված թերությունները կարող են ազդել աուդիտորական առաջադրանքի վրա (հղում՝ պար. Ա32-Ա34):

### **Փաստաթղթավորում**

24. Աուդիտորը պետք է ներառի աուդիտի փաստաթղթերում հետևյալը<sup>4</sup>
- (ա) հայտնաբերված խնդիրները՝ քննարկվող առարկային վերաբերող վարքագծի պահանջներին համապատասխանության առնչությամբ, և այն, թե ինչպես են դրանք լուծվել,

<sup>4</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6.

- (բ) տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի անկախության պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ եզրակացությունները և այդ եզրակացությունները հիմնավորող ցանկացած քննարկումներն ընկերության հետ,
- (գ) պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունման ու պահպանման վերաբերյալ արված եզրակացությունները,
- (դ) աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման ընթացքում կայացած խորհրդակցությունների բնույթն ու ընդգրկումը, և դրանց արդյունքում արված եզրակացությունները (հղում՝ պար. Ա35):

25. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության աշխատանքը դիտարկող անձը դիտարկվող աուդիտի վերաբերյալ պետք է փաստաթղթավորի այն փաստը, որ

- (ա) առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման վերաբերյալ ընկերության քաղաքականությամբ պահանջվող ընթացակարգերն իրականացվել են,
- (բ) առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկումն ավարտվել է աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին կամ դրանից առաջ, և
- (գ) դիտարկողը տեղյակ չէ որևէ չլուծված խնդրի մասին, որի պատճառով նա կարող է ենթադրել, որ աուդիտի թիմի կողմից արված կարևոր դատողություններն ու եզրահանգումները չեն համապատասխանում իրականությանը:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Որակի վերահսկողության համակարգը և աուդիտի թիմերի դերը (հղում՝ պար. 2)**

Ա1. ՈՎՄՍ1 ստանդարտը կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են, վերաբերում են ընկերության պարտականություններին՝ աուդիտորական առաջադրանքների համար որակի վերահսկողության իր համակարգը սահմանելու և պահպանելու առնչությամբ: Որակի վերահսկողության համակարգը ներառում է կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են հետևյալ տարրերից յուրաքանչյուրին՝

- ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը ընկերությունում որակի պահպանման համար,
- վարքագծի համապատասխան պահանջները,
- պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը,
- մարդկային ռեսուրսները,
- առաջադրանքի կատարման արդյունավետությունը, և
- մոնիտորինգը:

Ազգային պահանջները, որոնք վերաբերում են ընկերության պարտականություններին՝ աուդիտորական առաջադրանքների համար որակի վերահսկողության համակարգ սահմանելու ու պահպանելու առնչությամբ, առնվազն նույն խստության են, ինչպես և ՈՎՄՍ1 ստանդարտը, երբ նրանք ուղղված են սույն պարագրաֆում հիշատակվող բոլոր տարրերին և ընկերության վրա դեպի ՈՎՄՍ1 ստանդարտում սահմանված պահանջների նպատակները տանող պարտականություններ են դնում:

*Վստահություն՝ ընկերության որակի վերահսկողության համակարգի նկատմամբ (հղում՝ պար. 4)*

Ա2. Եթե միայն ընկերության կամ այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը որևէ այլ բան չի առաջարկում, ապա աուդիտի խումբն իրավունք ունի վստահելու ընկերության որակի վերահսկողության համակարգին, օրինակ, հետևյալի առնչությամբ՝

- աշխատակազմի բանիմացությունը՝ աշխատանքի ընդունելու և պատշաճ մասնագիտական ուսուցում տրամադրելու միջոցով,
- անկախության ապահովումը՝ անկախության վերաբերյալ համապատասխան տեղեկատվությունը կուտակելու և հաղորդակցելու միջոցով,
- պատվիրատուի հետ հարաբերությունների պահպանումը՝ ընդունման և պահպանման համակարգերի միջոցով,
- օրենսդրական և այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին հետևելը՝ մոնիտորինգային գործընթացի միջոցով:

### **Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտորական առաջադրանքների որակի համար (հղում՝ պար. 8)**

Ա3. Աուդիտի ղեկավարի գործողությունները և աուդիտի թիմի մյուս անդամներին ուղղված համապատասխան հաղորդագրությունները՝ աուդիտի յուրաքանչյուր առաջադրանքի ընդհանուր որակի համար պատասխանատվություն կրելու առնչությամբ, ընդգծում են՝

(ա) աուդիտի որակի առնչությամբ հետևյալի կարևորությունը՝

- (i) մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան աշխատանքի կատարում,
  - (ii) համապատասխանություն ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականությանն ու ընթացակարգերին՝ ըստ կիրառելիության,
  - (iii) տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական եզրակացությունների հրապարակում, և
  - (iv) աուդիտի թիմի կողմից իր մտահոգություններն արտահայտելու կարողություն՝ առանց ճնշումներից վախենալու, և
- (բ) այն փաստը, որ որակը չափազանց կարևոր նշանակություն ունի աուդիտորական առաջադրանքների իրականացման համար:

### **Վարքագծի համապատասխան պահանջները**

*Համապատասխանությունը վարքագծի համապատասխան պահանջներին (հղում՝ պար. 9)*

Ա4. ՀՄԴ Վարքագիրքը սահմանում է մասնագիտական վարքագծի հիմնական սկզբունքները, որոնք ներառում են հետևյալը՝

- (ա) ազնվություն,
- (բ) անաչառություն,
- (գ) մասնագիտական իրազեկություն և պատշաճ վերաբերմունք,
- (դ) գաղտնիություն, և
- (ե) մասնագիտական վարքագիծ:

**<<Ընկերություն>>, <<Ցանց>> և <<Ցանցի ընկերություն>> տերմինների սահմանումը** (հղում՝ պար. 9-11)

Ա5. <<Ընկերություն>>, <<Ցանց>> և <<Ցանցի ընկերություն>> տերմինների սահմանումները վարքագծի համապատասխան պահանջներում կարող են տարբերվել սույն ԱՄՍ-ում բերված սահմանումներից: Օրինակ, ՀՄԴ Վարքագիրքը <<Ընկերություն>> տերմինը սահմանում է որպես՝

(ա) անհատ մասնագետ, ընկերակցություն կամ պրոֆեսիոնալ հաշվապահների մեկ այլ կազմակերպություն,

(բ) կազմակերպություն, որը վերահսկում է այդպիսի կողմերին սեփականատիրության, կառավարման միջոցով կամ այլ եղանակներով, և

(գ) այդպիսի կողմերի կողմից սեփականատիրության, կառավարման միջոցով կամ այլ եղանակներով վերահսկվող կազմակերպություն:

ՀՄԴ Վարքագիրքը տալիս է նաև ուղեցույց՝ կապված <<Ցանց>> և <<Ցանցի ընկերություն>> տերմինների հետ:

9-11 պարագրաֆների պահանջներին հետևելիս, վարքագծի համապատասխան պահանջներում օգտագործվող սահմանումները կիրառելի են այնքանով, որքանով դա անհրաժեշտ է վարքագծի այդ պահանջները մեկնաբանելու համար:

*Անկախությանը սպառնացող վրանգները* (հղում՝ պար. 11(գ))

Ա6. Առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հայտնաբերել աուդիտի առաջադրանքի հետ կապված անկախությանը սպառնացող վտանգ, որը չի կարող վերացվել կամ նվազեցվել մինչև ընդունելի մակարդակը պաշտպանական միջոցների օգնությամբ: Այդ դեպքում, ինչպես դա պահանջվում է պարագրաֆ 11(գ)-ով, առաջադրանքի ղեկավարը զեկուցում է համապատասխան անձին (անձանց) ընկերության ներսում համապատասխան քայլ ձեռնարկելու համար, որը կարող է ներառել վտանգն առաջացնող գործողության կամ շահագրգռվածության բացառելը կամ աուդիտորական առաջադրանքից հրաժարվելը, եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի համաձայն:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա7. Օրենսդրությամբ նախատեսված միջոցառումները կարող են պաշտպանական միջոցներ տրամադրել հանրային ոլորտի աուդիտորների անկախությունն ապահովելու համար: Սակայն հանրային ոլորտի աուդիտորները կամ պետական աուդիտորի անունից հանրային ոլորտի աուդիտներ իրականացնող աուդիտորական ընկերությունները, կախված տվյալ իրավական դաշտում գործող լիազորությունների պայմաններից, հնարավոր է, կարիք ունենան ճշտելու իրենց մոտեցումը՝ պարագրաֆ 11-ի ոգուն հարազատ մնալու համար:

Սա կարող է ներառել, եթե հանրային ոլորտի աուդիտորի լիազորությունների շրջանակը թույլ չի տալիս հրաժարվել առաջադրանքից, առաջացած իրավիճակի բացահայտումը հանրությանն ուղղված հաշվետվությունում, որը մասնավոր հատվածում գործելու դեպքում աուդիտորին կստիպեր հրաժարվել առաջադրանքից:

**Պատվիրատուի հետ հարաբերությունները և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը** (հղում՝ պար. 12)

Ա8. ՈՎՄՍ1 ստանդարտը պահանջում է, որ ընկերությունը, նախքան նոր պատվիրատուից առաջադրանքն ընդունելը, ձեռք բերի տվյալ իրադրությունում անհրաժեշտ համարվող տեղեկատվություն, երբ քննարկում է գոյություն ունեցող առաջադրանքի պահպանման կամ գոյություն ունեցող պատվիրատուից նոր առաջադրանքի ընդունման հարցը:<sup>5</sup> Ներքոհիշյալ տեղեկատվությունը կօգնի առաջադրանքի ղեկավարին որոշել, թե արդյո՞ք պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունման ու պահպանման առնչությամբ արված եզրահանգումները համապատասխան են՝

- հիմնական սեփականատերերի, ղեկավարության առանցքային ներկայացուցիչների և կազմակերպության կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց ազնվությունը,
- արդյո՞ք աուդիտի թիմն ունակ է իրականացնել աուդիտի առաջադրանքը և ունի անհրաժեշտ կարողություններ՝ ներառյալ ժամանակը և միջոցները,
- արդյո՞ք ընկերությունն ու աուդիտի թիմը կարող են բավարարել վարքագծի համապատասխան պահանջներին, և
- ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտի ընթացքում բարձրացված խնդիրները և դրանց ազդեցությունը՝ հարաբերությունների պահպանման առումով:

*Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ (հղում՝ պար. 12-13)*

Ա9. Հանրային ոլորտում աուդիտորները կարող են նշանակվել օրենքով սահմանված ընթացակարգերի համաձայն: Համապատասխանաբար, պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունման ու պահպանման վերաբերյալ որոշակի պահանջներ ու նկատառումներ, ինչպես դա նշված է 12, 13 և Ա8 պարագրաֆներում, կարող են կիրառելի չլինել: Այնուամենայնիվ, նկարագրված գործընթացի արդյունքում հավաքած տեղեկությունները կարող են արժեք ներկայացնել հանրային ոլորտի աուդիտորների համար՝ ռիսկի գնահատման և հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունները կատարելու ժամանակ:

**Աուդիտի թիմերի նշանակումը** (հղում՝ պար. 14)

Ա10. Աուդիտի թիմը ներառում է աուդիտի կամ հաշվապահության մասնագիտացված ոլորտներում ձեռք բերած փորձառությունը կիրառող, ընկերության կողմից ներգրավված կամ աշխատակազմում ընդգրկված անձի, եթե կա այդպիսին, որն իրականացնում է տվյալ առաջադրանքի հետ կապված աուդիտորական ընթացակարգերը: Սակայն այդպիսի փորձառությամբ անձնավորությունը աուդիտի թիմի անդամ չէ, եթե նրա ներգրավումը աուդիտի առաջադրանքում միայն խորհրդատվության նպատակ ունի: Խորհրդատվությանը վերաբերող հարցերն ուսումնասիրվում են պարագրաֆ 18-ում և Ա21-Ա22 պարագրաֆներում:

Ա11. Աուդիտի թիմից՝ ամբողջությամբ վերցրած, ակնկալվող համապատասխան իրազեկությունն ու կարողություններն ուսումնասիրելիս, աուդիտի ղեկավարը կարող է հաշվի առնել այնպիսի մանրամասներ, ինչպիսիք են թիմի՝

- նույնանման բնույթի ու բարդության աուդիտորական առաջադրանքների վերաբերյալ պատկերացումները և գործնական փորձը, որը ձեռք է բերվել մասնագիտական ուսուցման և համապատասխան աշխատանքներին մասնակցության միջոցով,

<sup>5</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 27(ա).



- մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների իմացությունը,
- տեխնիկական փորձառությունը՝ ներառյալ համապատասխան տեղեկատվական տեխնոլոգիաների և աուդիտի կամ հաշվապահության մասնագիտացված ոլորտների հետ կապված փորձառությունը,
- արդյունաբերության համապատասխան ոլորտի իմացությունը, որում գործում է պատվիրատուն,
- մասնագիտական դատողություն կիրառելու ունակությունը,
- ընկերության որակի վերահսկողությանը վերաբերող կանոնների ու ընթացակարգերի վերաբերյալ պատկերացումները:

### *Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ*

Ա12. Հանրային ոլորտում լրացուցիչ համապատասխան բանիմացությունը կարող է ներառել հմտություններ, որոնք անհրաժեշտ են տվյալ իրավական դաշտում աուդիտի առաջադրանքի պայմանները կատարելու համար: Այդպիսի բանիմացությունը կարող է ներառել հաշվետվությունների ներկայացման հետ կապված կիրառելի միջոցառումների ըմբռնումը՝ ներառյալ օրենսդրական կամ այլ ղեկավար մարմիններին կամ հանրային շահերից ելնելով հաշվետվությունների ներկայացումը: Հանրային ոլորտի աուդիտի ավելի լայն ընդգրկումը կարող է ներառել, օրինակ, աուդիտի արդյունավետության որոշ կողմերը կամ օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ այլ մարմինների պահանջներին համապատասխանության համապարփակ գնահատումը և խարդախության ու կոռուպցիայի դեպքերի բացառումը:

### **Աուդիտորական առաջադրանքի կատարումը**

#### *Ղեկավարումը, վերահսկումը և կատարումը (հղում՝ պար. 15(ա))*

- Ա13. Աուդիտի թիմի ղեկավարումը ներառում է թիմի անդամներին տեղեկացնելը հետևյալի մասին՝
- նրանց պարտականությունները՝ ներառյալ անհրաժեշտությունը բավարարել վարքագծի համապատասխան պահանջներին և աուդիտը պլանավորել ու իրականացնել մասնագիտական կասկածամտության կիրառմամբ, ինչպես դա պահանջվում է ԱՄՍ 200-ով,<sup>6</sup>
  - համապատասխան ղեկավարների պարտականությունները, երբ ընկերության մեկից ավելի ղեկավարներ են ընդգրկված աուդիտի առաջադրանքի վարման գործընթացում,
  - կատարվելիք աշխատանքի նպատակները,
  - կազմակերպության գործարար գործունեության բնույթը,
  - ռիսկի հետ առնչվող խնդիրները,
  - բարձրացվող խնդիրները,
  - առաջադրանքի կատարման մանրամասն մոտեցումը:

<sup>6</sup> ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 15:

Աուդիտի թիմի անդամների միջև քննարկումը թույլ է տալիս պակաս փորձառությամբ անդամներին հարցերով դիմել ավելի փորձառու գործընկերներին՝ համապատասխան հաղորդակցության հնարավորություն ստեղծելով թիմի ներսում:

Ա14. Համապատասխան թիմային աշխատանքն ու մասնագիտական ուսուցումը նպաստում են, որ աուդիտի թիմի պակաս փորձառությամբ անդամները հստակորեն հասկանան հանձնարարված աշխատանքի նպատակները:

Ա15. Վերահսկումը ներառում է հետևյալը՝

- աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման ընթացքին հետևելը, աուդիտի թիմի առանձին անդամների իրազեկության ու կարողությունների ուսումնասիրությունը՝ ներառյալ այն, թե արդյո՞ք նրանք բավականաչափ ժամանակ ունեն իրենց աշխատանքը կատարելու համար, արդյո՞ք նրանք հասկանում են իրենց տրված հրահանգները, և արդյո՞ք աշխատանքն իրականացվում է աուդիտի առաջադրանքի ծրագրված մոտեցմանը համապատասխան,
- աուդիտի իրականացման ընթացքում առաջացած կարևոր խնդիրների քննարկումը՝ հաշվի առնելով դրանց նշանակությունը և համապատասխանաբար ձևափոխելով ծրագրված մոտեցումը,
- աուդիտի իրականացման ընթացքում աուդիտի թիմի ավելի փորձառու անդամների կողմից քննարկման կամ խորհրդակցման ենթակա խնդիրների հայտնաբերումը:

### *Դիտարկումներ*

#### **Դիտարկման պարտականությունները** (հղում՝ պար. 16)

Ա16. ՈՎՄՍ1 ստանդարտի համաձայն, ընկերության դիտարկման պարտականություններին վերաբերող կանոններն ու ընթացակարգերը սահմանվում են այն հիմունքով, որ աուդիտի թիմի պակաս փորձառությամբ անդամների աշխատանքը վերանայվում է առավել փորձառու անդամների կողմից:<sup>7</sup>

Ա17. Դիտարկման աշխատանքները ներառում են, օրինակ, հետևյալների ուսումնասիրությունը՝

- արդյո՞ք աշխատանքը կատարվել է մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների համաձայն,
- արդյո՞ք կարևոր խնդիրներն առանձնացվել են լրացուցիչ ուսումնասիրության համար,
- արդյո՞ք տեղի են ունեցել համապատասխան խորհրդակցություններ, իսկ դրանց արդյունքում արված եզրահանգումները փաստաթղթավորվել ու իրագործվել են,
- արդյո՞ք անհրաժեշտություն է առաջացել վերափոխելու կատարված աշխատանքի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները,
- արդյո՞ք կատարված աշխատանքը հիմնավորում է արված եզրակացությունները և համապատասխանաբար փաստաթղթավորվում է,
- արդյո՞ք ձեռք բերած ապացույցները բավականաչափ ու համապատասխան են՝ աուդիտորի եզրակացությունը հիմնավորելու համար, և
- արդյո՞ք աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակներն իրականացվել են:

<sup>7</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 33

Աուդիտի ղեկավարի կողմից կատարված աշխատանքի դիտարկումը (հղում՝ պար. 17):

Ա18. Աուդիտի համապատասխան փուլերում աուդիտի ղեկավարի կողմից ժամանակին իրականացվող դիտարկումները թույլ են տալիս ճիշտ ժամանակին և աուդիտի ղեկավարի պահանջներին բավարարող ձևով լուծել կարևոր խնդիրները աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ կամ դրանից առաջ: Այդ դիտարկումները ներառում են՝

- դատողության կիրառման կարևոր ոլորտները, հատկապես նրանց, որ վերաբերում են աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված բարդ ու վիճելի հարցերին,
- կարևոր ռիսկերը,
- աուդիտի ղեկավարի կողմից կարևոր համարվող այլ ոլորտները:

Աուդիտի ղեկավարը կարիք չունի վերանայելու աուդիտին վերաբերող ողջ փաստաթղթավորումը, սակայն նա կարող է վերանայել: Այնուամենայնիվ, ըստ ԱՄՍ 230-ի պահանջի, ղեկավարը փաստաթղթավորում է դիտարկումների ծավալներն ու ժամկետները:<sup>8</sup>

Ա19. Աուդիտի ղեկավարը, որն առաջադրանքի իրականացման ընթացքում ստանձնում է աուդիտի աշխատանքները, կարող է կիրառել Ա18 պարագրաֆում նկարագրված դիտարկման ընթացակարգերը՝ վերանայելու համար մինչև փոփոխության ամսաթիվը կատարված աշխատանքը, որպեսզի կարողանա իր վրա վերցնել աուդիտի ղեկավարի պարտականությունները:

*Նկատարումներ, որոնք վերաբերում են հաշվապահության կամ աուդիտի մասնագիտացված ոլորտում փորձառություն ունեցող աուդիտի թիմի անդամի ներգրավման դեպքին* (հղում՝ պար. 15-17):

Ա20. Երբ ներգրավվում է հաշվապահության կամ աուդիտի մասնագիտացված ոլորտում փորձառություն ունեցող աուդիտի թիմի անդամը, ապա աուդիտի թիմի այդ անդամի աշխատանքի ղեկավարումը, վերահսկումը և դիտարկումը կարող է ներառել հետևյալը՝

- այդ անդամի հետ նրա աշխատանքի բնույթի, ծավալների ու նպատակների համաձայնեցումը, ինչպես նաև նրա ու աուդիտի թիմի մյուս անդամների միջև համապատասխան դերերի բաշխումը և հաղորդակցության բնույթը, պարբերականությունը և ընդգրկումը,
- այդ անդամի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը՝ ներառյալ այդ անդամի կողմից արված բացահայտումների ու եզրահանգումների օգտակարությունն ու ողջամտությունը և դրանց համապատասխանությունը աուդիտորական այլ ապացույցներին:

*Խորհրդակցություն* (հղում՝ պար. 18)

Ա21. Տեխնիկական, վարքագծի և այլ կարևոր խնդիրների շուրջ արդյունավետ խորհրդակցությունը ընկերության ներսում կամ, անհրաժեշտության դեպքում, դրանից դուրս կարող է ապահովվել, երբ.

<sup>8</sup> ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 9(գ)

- խորհրդատուներին տրամադրվել են խնդրին վերաբերող բոլոր փաստերը, ինչը նրանց հնարավորություն կտա տալու տեղեկացված խորհրդատվություն, և
- խորհրդատուներն ունեն համապատասխան գիտելիքներ, իրավասություն ու փորձառություն:

Ա22. Ընկերությունից դուրս խորհրդակցությունները կարող են նպատակահարմար լինել, եթե օրինակ, ընկերությունը չունի համապատասխան ներքին հնարավորություններ: Ընկերությունը կարող է օգտվել այլ ընկերությունների, մասնագիտական և կարգավորող մարմինների կամ որակի վերահսկողության համապատասխան ծառայություններ մատուցող առևտրային կազմակերպությունների կողմից տրամադրվող ծառայություններից:

*Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկում*

**Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների ամփոփումը՝ նախքան աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը նշելը** (հղում՝ պար. 19(գ))

Ա23. ԱՄՍ 700-ը պահանջում է, որ աուդիտորի եզրակացությունը չթվագրվի ավելի վաղ ամսաթվով, քան այն ամսաթիվը, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ, որոնց վրա հիմնվել է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը:<sup>9</sup> Ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, կամ երբ առաջադրանքը համապատասխանում է առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման չափանիշներին, այդպիսի դիտարկումն օգնում է աուդիտորին որոշել, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ:

Ա24. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների ժամանակին իրականացումը առաջադրանքի համապատասխան փուլերի ընթացքում թույլ է տալիս, որ կարևոր խնդիրները լուծվեն շուտափույթ և առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայողի համար բավարար կերպով՝ հաշվետվության ամսաթվով կամ դրանից առաջ:

Ա25. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների ամփոփումը նշանակում է, որ առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկողը կատարել է 20-21 պարագրաֆների պահանջները և, կիրառելիության դեպքում, համապատասխանում է պարագրաֆ 22-ի պահանջներին: Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների փաստաթղթավորման աշխատանքները կարող են ավարտվել աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո՝ կազմելով աուդիտի վերջնական փաթեթի պատրաստման աշխատանքների մի մասը: Վերոնշյալի առնչությամբ պահանջներ է սահմանում և ուղեցույց տրամադրում ԱՄՍ 230-ը:<sup>10</sup>

**Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների բնույթը, ընդգրկումը և ժամկետները** (հղում՝ պար. 20)

<sup>9</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> պարագրաֆ 41:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 230, պարագրաֆներ 14-16.

Ա26. Հանգամանքների փոփոխության նկատմամբ աչալրջությունը հնարավորություն է տալիս աուդիտի ղեկավարին բացահայտել իրավիճակներ, երբ առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկումն անհրաժեշտ է, նույնիսկ եթե առաջադրանքի սկզբում այդպիսի դիտարկում չի պահանջվել:

Ա27. Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների ծավալը կարող է պայմանավորված լինել, մասնավորապես, առաջադրանքի բարդությամբ, կազմակերպության ցուցակված լինելու հանգամանքով և այն դիսկով, որ հաշվետվությունը կարող է տվյալ իրադրությանը չհամապատասխանել: Առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայման աշխատանքների իրականացումը չի նվազեցնում աուդիտի ղեկավարի պատասխանատվությունը աուդիտորական առաջադրանքի և դրա իրականացման համար:

**Առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկումը ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում (հղում՝ պար. 21)**

Ա28. Աուդիտի թիմի կողմից արված կարևոր դատողությունների գնահատմանը վերաբերող այլ խնդիրները, որոնք կարող են հաշվի առնվել ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների ժամանակ, ներառում են հետևյալը՝

- կարևոր ռիսկերը, որոնք հայտնաբերվել են աուդիտի ընթացքում՝ համաձայն ԱՄՍ 315-ի<sup>11</sup>, և դրանց նկատմամբ ձեռնարկված միջոցառումները՝ համաձայն ԱՄՍ 330-ի,<sup>12</sup> ներառյալ խարդախության ռիսկի վերաբերյալ աուդիտի թիմի գնահատումները և ձեռնարկված քայլերը՝ համաձայն ԱՄՍ 240-ի<sup>13</sup>,
- արված դատողությունները, որոնք, մասնավորապես, վերաբերում են էականությանն ու կարևոր ռիսկերին,
- աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված ուղղված և չուղղված խեղաթյուրումների կարևորությունն ու բնույթը,
- խնդիրներ, որոնց մասին պետք է տեղեկացնել ղեկավարությանն ու կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց և, եթե կիրառելի է, այլ կողմերին, ինչպիսիք են կարգավորող մարմինները:

Նշված այլ խնդիրները, կախված հանգամանքներից, կարող են նաև կիրառվել առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկման աշխատանքների նկատմամբ, որոնք վերաբերում են այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին:

**Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ (հղում՝ պար. 20-21)**

Ա29. Բացի ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից, առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկում է պահանջվում այն աուդիտորական առաջադրանքների համար, որոնք բավարարում են ընկերության կողմից սահմանված չափանիշներին՝ աուդիտորական առաջադրանքները որակի վերահսկողության դիտարկման ենթարկելու համար: Որոշ դեպքերում հնարավոր է,

<sup>11</sup> ԱՄՍ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>

<sup>12</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

<sup>13</sup> ԱՄՍ 240, << Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ >>

որ ընկերության ոչ մի աուդիտորական առաջադրանք չհամապատասխանի այն չափանիշներին, համաձայն որոնց դրանք կենթարկվեն այդպիսի դիտարկման:

**Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ** (հղում՝ պար. 20-21)

Ա30. Հանրային ոլորտում օրենքի պահանջով նշանակված աուդիտորը (օրինակ, գլխավոր աուդիտորը կամ, գլխավոր աուդիտորի անունից նշանակված, համապատասխան որակավորմամբ այլ մասնագետ) կարող է գործել աուդիտի ղեկավարին համազոր դերում՝ հանրային ոլորտի աուդիտի համար համընդհանուր պատասխանատվությամբ: Այդպիսի դեպքերում, եթե կիրառելի է, առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը դիտարկողի ընտրության ժամանակ քննարկվում է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից անկախ լինելու անհրաժեշտությունը և առաջադրանքի որակի վերահսկողությունը դիտարկողի անաչառ գնահատում անելու կարողությունը:

Ա31. Ցուցակված կազմակերպությունները, որոնք հիշատակվում են 21 և Ա28 պարագրաֆներում, հանրային ոլորտին բնորոշ չեն: Սակայն կարող են լինել հանրային ոլորտի այլ կազմակերպություններ, որոնք կարևորություն են ներկայացնում իրենց մեծությամբ, բարդությամբ կամ հանրային շահերի տեսանկյունից, և որոնք, հետևաբար, ունեն շահագրգիռ անձանց լայն շրջանակներ: Հետևաբար, կարող են լինել դեպքեր, երբ ընկերությունը որոշում է, հիմնվելով որակի վերահսկողության իր կանոնների ու ընթացակարգերի վրա, որ հանրային ոլորտի կազմակերպությունը բավականաչափ կարևորություն է ներկայացնում որակի վերահսկողության ծավալուն ընթացակարգեր իրականացնելու համար: Որպես օրինակ կարելի է նշել պետական մասնակցությամբ բաժնետիրական ընկերությունները և կենցաղային սպասարկման հիմնարկները: Հանրային ոլորտում տեղի ունեցող շարունակական ձևափոխումները կարող են նաև առաջ բերել կարևոր կազմակերպությունների նոր տեսակներ: Գոյություն չունեն հաստատուն օբյեկտիվ չափանիշներ, որոնք հիմք կծառայեն կարևորության որոշման համար: Չնայած դրան, հանրային ոլորտի աուդիտորները գնահատում են, թե որ կազմակերպություններն են բավականաչափ կարևորության, որպեսզի արժանանան առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկմանը:

**Մոնիտորինգ** (հղում՝ պար. 23)

Ա32. ՈՎՄՍ1 ստանդարտը պահանջում է, որ ընկերությունը սահմանի մոնիտորինգի գործընթաց, որը նախատեսված է ողջամիտ երաշխիք ապահովելու համար, որ որակի վերահսկողության համակարգին վերաբերող կանոններն ու ընթացակարգերը համապատասխան են, բավարար ու արդյունավետ:<sup>14</sup>

Ա33. Աուդիտորական առաջադրանքի վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող թերությունները քննարկելիս, աուդիտի ղեկավարը կարող է հաշվի առնել ընկերության կողմից իրավիճակի շտկմանն ուղղված միջոցառումները, որոնք աուդիտի ղեկավարը բավարար է համարում տվյալ աուդիտի համատեքստում:

<sup>14</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 48

Ա34. Ընկերության որակի վերահսկողության համակարգում թերության առկայությունը անպայմանորեն չի մատնանշում, որ տվյալ աուդիտորական առաջադրանքը չի կատարվել մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների համաձայն, կամ որ աուդիտորի եզրակացությունը չի համապատասխանում իրականությանը:

### **Փաստաթղթավորում**

*Խորհրդակցությունների փաստաթղթավորումը* (հղում՝ պար. 24(դ))

Ա35. Այլ մասնագետների հետ դժվար կամ վիճելի հարցերի շուրջ խորհրդակցությունների փաստաթղթերը, որոնք բավականաչափ ամբողջական ու մանրամասն են, նպաստում են՝

- խորհրդակցության համար ներկայացված խնդրի ըմբռնմանը, և
- խորհրդակցության արդյունքների՝ ներառյալ կայացված որոշումները, այդ որոշումների հիմնավորումների և իրագործման եղանակների ըմբռնմանը:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 230

## ԱՌԻԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Աուդիտի փաստաթղթավորման բնույթն ու նպատակները.....	2-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
<b>Նպատակը</b> .....	5
<b>Սահմանումներ</b> .....	6
<b>Պահանջները</b>	
Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը.....	7
Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը.....	8-13
Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը.....	14-16
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը.....	Ա1
Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը.....	Ա2-Ա20
Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը.....	Ա21-Ա24
Հավելված: Աուդիտի փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները այլ ԱՄՍ-ներում	

<<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 230-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:



## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի պարտականությանը՝ պատրաստելու աուդիտի փաստաթղթավորման փաթեթը, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար: Հավելվածում թվարկվում են այլ ԱՄՍ-ները, որոնք պարունակում են փաստաթղթավորման առանձին պահանջներ և ուղեցույց: Այլ ԱՄՍ-ների փաստաթղթավորման առանձին պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՍ-ի կիրառումը: Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել փաստաթղթավորման լրացուցիչ պահանջներ:

### Աուդիտի փաստաթղթավորման բնույթն ու նպատակները

2. Աուդիտի փաստաթղթավորումը, որը բավարարում է սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին և այլ ԱՄՍ-ների փաստաթղթավորման առանձնահատուկ այլ պահանջներին ներառում է.
  - (ա) ապացույց, որի հիման վրա աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի ընդհանուր նպատակներն իրականացվել են,<sup>1</sup> և
  - (բ) ապացույց, որ աուդիտը պլանավորվել ու իրականացվել է ԱՄՍ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան:
3. Աուդիտի փաստաթղթավորումը ծառայում է մի շարք լրացուցիչ նպատակների՝ ներառյալ հետևյալը.
  - օգնել աուդիտի թիմին աուդիտի պլանավորման ու իրականացման գործում,
  - օգնել աուդիտի թիմի աշխատանքների ղեկավարման համար պատասխանատու անդամներին ուղղորդել ու վերահսկել աուդիտորական աշխատանքները և կատարել դիտարկման հետ կապված իրենց պարտականությունները ԱՄՍ 220-ի համաձայն,<sup>2</sup> և
  - հնարավորություն տալ աուդիտի թիմին հաշվետու լինել իր աշխատանքի համար:
  - պահպանել ապագա աուդիտների համար կարևորություն ներկայացնող խնդիրների վերաբերյալ գրառումները,
  - հնարավոր դարձնել որակի վերահսկողության աշխատանքների և ստուգումների իրականացումը՝ համաձայն ՈՎՄՍ1 ստանդարտի<sup>3</sup> կամ ազգային պահանջների, որոնք առնվազն նույն խստության են,<sup>4</sup>
  - հնարավոր դարձնել արտաքին ստուգումների իրականացումը՝ համաձայն իրավական, կարգավորման կամ այլ կիրառելի պահանջների:

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

<sup>1</sup> ԱՄՍ 200, «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների», պարագրաֆ 11.

<sup>2</sup> ԱՄՍ 220, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը», պարագրաֆներ 15-17.

<sup>3</sup> ՈՎՄՍ 1, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն», պարագրաֆներ 32-33, 35-38, և 48.

<sup>4</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 2.

4. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

5. Աուդիտորի նպատակն է պատրաստել փաստաթղթերի փաթեթ, որը տրամադրում է
  - (ա) աուդիտորի եզրակացությունը հիմնավորող բավականաչափ ու համապատասխան գրավոր ապացույց, և
  - (բ) ապացույց, որ աուդիտը պլանավորվել ու իրականացվել է ԱՄՍ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան:

## **Սահմանումներ**

6. ԱՄՍ-ների նպատակների համար հետևյալ տերմիններն ունեն այն նշանակությունները, որոնք բերվում են ստորև:
  - (ա) աուդիտորական փաստաթղթեր՝ իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի, ձեռք բերած համապատասխան աուդիտորական ապացույցների և աուդիտորի կողմից արված հետևությունների վերաբերյալ գրառումները (երբեմն կիրառվում է նաև <<աշխատանքային փաստաթղթեր>> տերմինը).
  - (բ) աուդիտի փաթեթ՝ մեկ կամ մեկից ավելի թղթապանակ կամ պահպանման այլ միջոց՝ ֆիզիկական կամ էլեկտրոնային տեսքով, որը պարունակում է առանձին առաջադրանքի աուդիտորական փաստաթղթերը ներկայացնող գրագրությունները.
  - (գ) փորձառու աուդիտոր՝ անհատ (ընկերությունում կամ ընկերությունից դուրս), որն ունի աուդիտի գործնական փորձ և բավարար պատկերացում հետևյալի վերաբերյալ
    - (i) աուդիտորական գործընթացներ,
    - (ii) ԱՄՍ-ներ և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներ,
    - (iii) գործարար միջավայր, որում գործում է կազմակերպությունը, և
    - (iv) կազմակերպության գործունեության ոլորտին վերաբերող աուդիտորական և ֆինանսական հաշվետվության խնդիրներ:

## **Պահանջներ**

### **Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը**

7. Աուդիտորը պետք է պատրաստի աուդիտորական փաստաթղթերը ճիշտ ժամանակին (հղում պար. Ա1):

### **Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը**

*Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները*

8. Աուդիտորը պետք է պատրաստի տվյալ աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթ, որը հնարավորություն կտա նախկինում այդ աուդիտի հետ կապ չունեցող փորձառու աուդիտորին հասկանալու (հղում պար. Ա2-Ա5, Ա16-Ա17).

- (ա) ԱՄՍ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխանելու համար իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները (հղում՝ պար. Ա6-Ա7),
  - (բ) իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, և
  - (գ) աուդիտի ընթացքում բարձրացված կարևոր խնդիրները, դրանց առնչությամբ արված եզրահանգումները և այդ եզրահանգումների համար կիրառված կարևոր մասնագիտական դատողությունները (հղում՝ պար. Ա8-Ա11):
9. Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները փաստաթղթավորելու ժամանակ աուդիտորը պետք է գրի առնի՝
- (ա) ստուգման ենթարկված առանձին հոդվածների կամ խնդիրների բնորոշ հատկանիշները (հղում՝ պար. Ա12),
  - (բ) աուդիտորական աշխատանքն իրականացնողների տվյալները և այդ աշխատանքի կատարման ամսաթիվը, և
  - (գ) իրականացված աուդիտորական աշխատանքը դիտարկողի տվյալները և այդ դիտարկման ամսաթիվն ու ծավալները (հղում՝ պար. Ա13):
10. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված և այլ անձանց հետ կարևոր խնդիրների քննարկումները՝ ներառյալ քննարկված կարևոր խնդիրների բնույթը և այն, թե երբ և ում հետ են տեղի ունեցել այդ քննարկումները (հղում՝ պար. Ա14):
11. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է տեղեկություն, որն անհամատեղելի է կարևոր խնդրի առնչությամբ աուդիտորի վերջնական եզրահանգումների հետ, ապա աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի, թե նա ինչ վերաբերմունք է ցուցաբերել այդ անհամապատասխանության նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա15):

*Շեղում համապատասխան պահանջից*

12. Եթե բացառիկ դեպքերում աուդիտորը գտնում է, որ անհրաժեշտ է շեղվել ԱՄՍ-ի համապատասխան պահանջից, ապա աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի, թե ինչպես է այդ պահանջի նպատակն իրագործվում այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով, ինչպես նաև պահանջից շեղման պատճառները (հղում՝ պար. Ա18-Ա19):

*Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո առաջացած խնդիրներ*

13. Եթե բացառիկ իրավիճակներում աուդիտորն իրականացնում է նոր կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կամ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո նոր եզրահանգումների է գալիս, ապա աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի (հղում՝ պար. Ա20).
- (ա) ի հայտ եկած հանգամանքները,
  - (բ) իրականացված նոր կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները և արված եզրահանգումներն ու դրանց ազդեցությունը աուդիտորի եզրակացության վրա, և

(գ) երբ և ում կողմից են կատարվել և դիտարկվել հետևանքային փոփոխություններն աուդիտորական փաստաթղթերում:

### **Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը**

14. Աուդիտորը պետք է աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերն ամփոփի աուդիտի փաթեթում և ժամանակին ավարտի աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմման վարչական գործընթացը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո (հղում՝ պար. Ա21-Ա22):
15. Աուդիտի վերջնական փաթեթը կազմելուց հետո աուդիտորը չպետք է ջնջի կամ ոչնչացնի աուդիտորական փաստաթղթերն անկախ դրանց բնույթից՝ նախքան այդ փաստաթղթերի պահպանման ժամկետի լրանալը (հղում՝ պար. Ա23):
16. Պարագրաֆ 13-ում չնախատեսված իրավիճակներում, երբ աուդիտորը գտնում է, որ անհրաժեշտ է ձևափոխել գոյություն ունեցող աուդիտորական փաստաթղթերը կամ ավելացնել նոր աուդիտորական փաստաթղթեր՝ աուդիտի վերջնական փաթեթը կազմելուց հետո, աուդիտորը, անկախ փոփոխությունների կամ լրացումների բնույթից, պետք է փաստաթղթավորի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա24).  
(ա) փոփոխությունների առանձնահատուկ պատճառները, և  
(բ) երբ և ում կողմից են դրանք արվել ու դիտարկվել:

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը** (հղում՝ պար. 7)

Ա1. Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը նպաստում է աուդիտի որակի բարձրացմանը և հեշտացնում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների և արված եզրահանգումների արդյունավետ վերանայումն ու գնահատումը՝ նախքան աուդիտորական եզրակացությունն ամփոփելը: Աուդիտորական աշխատանքներն ավարտելուց հետո պատրաստված փաստաթղթերը, ամենայն հավանականությամբ, չեն լինի նույնքան ճշգրիտ, որքան այդ աշխատանքների կատարման ժամանակ պատրաստված փաստաթղթերը:

#### **Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը**

*Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները* (հղում՝ պար. 8)

- Ա2. Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները պայմանավորվում են հետևյալ հանգամանքներով՝
- կազմակերպության մեծությունն ու բարդությունը,
  - իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը,
  - էական խեղաթյուրման հայտնաբերված ռիսկերը,
  - ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների նշանակությունը,
  - հայտնաբերված բացառությունների բնույթն ու ընդգրկումը,

- անհրաժեշտությունը փաստաթղթավորել եզրակացության կամ եզրակացության համար հիմք ծառայող փաստը, որն ակնհայտորեն չի երևում կատարված աշխատանքի կամ աուդիտորական ապացույցների վերաբերյալ փաստաթղթերից,
- աուդիտի մեթոդաբանությունը և կիրառված միջոցները:

Ա3. Աուդիտի փաստաթղթավորումը կարող է կատարվել թղթի վրա կամ էլեկտրոնային կամ այլ սարքավորումների միջոցով: Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի օրինակներից են՝

- աուդիտի ծրագրերը
- վերլուծությունները
- ծանոթագրությունները
- կարևոր խնդիրների ամփոփագրերը
- հաստատումներ կամ հավաստումներ պարունակող նամակները
- հարցաթերթերը
- նամակագրությունները՝ (ներառյալ էլեկտրոնային նամակները) կարևոր խնդիրների վերաբերյալ:

Աուդիտորը կարող է ներառել կազմակերպության փաստաթղթերի պատճենները կամ քաղվածքները (օրինակ՝ կարևոր և առանձնահատուկ պայմանագրերն ու համաձայնագրերը), որպես աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի մի մաս: Սակայն աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերը չեն փոխարինում կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրառումներին:

Ա4. Անհրաժեշտություն չկա, որ աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում ներառի աշխատանքային փաստաթղթերի ու ֆինանսական հաշվետվությունների փոխարինված նախնական օրինակները, գրառումները, որոնք արտացոլում են թերի կամ սկզբնական կարծիքները, տպագրական կամ այլ սխալներն ուղղած փաստաթղթերի նախկին օրինակները և փաստաթղթերի կրկնօրինակները:

Ա5. Աուդիտորի բանավոր բացատրությունները, առանձին վերցրած, պատշաճ հիմնավորում չեն ներկայացնում աուդիտորի կատարած աշխատանքի կամ եզրահանգումների համար, սակայն դրանք կարող են օգտագործվել աուդիտորական փաստաթղթերում պարունակվող տեղեկությունների բացատրության կամ պարզաբանման համար:

### **ԱՄՍ-ներին համապատասխանությանը վերաբերող փաստաթղթերը** (հղում՝ պար. 8(ա))

Ա6. Սկզբունքորեն, սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին համապատասխանությունը բերում է աուդիտորական փաստաթղթերի բավականաչափ ու համապատասխան լինելուն տվյալ հանգամանքներում: Մյուս ԱՄՍ-ները պարունակում են փաստաթղթավորման հատուկ պահանջներ, որոնց նպատակն է պարզաբանել այդ ԱՄՍ-ների առանձնահատուկ պայմաններում սույն ԱՄՍ-ի կիրառման հետ կապված խնդիրները: Այլ ԱՄՍ-ներում սահմանված փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՍ-ի կիրառումը: Ավելին, եթե մի որևիցե ԱՄՍ-ում բացակայում է փաստաթղթավորման պահանջը, ապա դա չի նշանակում, որ այդ ԱՄՍ-ի պահանջներին համապատասխանելու դեպքում փաստաթղթավորման կարիք չի լինելու:

Ա7. Աուդիտորական փաստաթղթերն ապացույցներ են տրամադրում, որ աուդիտորական աշխատանքները համապատասխանում են ԱՄՍ-ների պահանջներին: Սակայն աուդիտորի համար աուդիտի ընթացքում յուրաքանչյուր ուսումնասիրված հարցի կամ

կիրառված մասնագիտական դատողության փաստաթղթավորումը ոչ անհրաժեշտ է, ոչ էլ իրագործելի: Բացի այդ, կարիք չկա, որ աուդիտորն առանձին փաստաթղթավորի (ինչպես, օրինակ, հարցաթերթում) համապատասխանությունն այն խնդիրների առնչությամբ, որոնց համար համապատասխանությունը ներկայացվում է աուդիտորական փաթեթում ներառված փաստաթղթերով: Օրինակ՝

- պատշաճ ձևով փաստաթղթավորված աուդիտի պլանի առկայությունը վկայում է, որ աուդիտորը պլանավորել է աուդիտը,
- աուդիտի փաթեթում ստորագրված նամակ-պարտավորագրի առկայությունը վկայում է, որ աուդիտորը համաձայնեցրել է աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները ղեկավարության հետ կամ, հարկ եղած դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ,
- աուդիտորական եզրակացությունը, որում ներառված է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ համապատասխան վերապահումով կարծիք, վկայում է այն մասին, որ աուդիտորը կատարել է նման հանգամանքներում ԱՄՍ-ների համաձայն վերապահումով կարծիք արտահայտելու պահանջը:

Աուդիտի ընթացքում ընդհանուր կիրառման պահանջների առնչությամբ այդ պահանջներին համապատասխանությունն աուդիտի փաթեթում կարելի է ներկայացնել մի քանի եղանակով՝

- օրինակ, հնարավոր է, որ աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը ոչ մի ձևով չենթարկվի փաստաթղթավորման: Չնայած դրան, աուդիտորական փաստաթղթերը, այնուամենայնիվ, կարող են ապացույցներ տրամադրել առ այն, որ աուդիտորը դրսևորել է մասնագիտական կասկածամտություն՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան: Այդպիսի ապացույցները կարող են ներառել առանձին ընթացակարգեր, որոնք իրականացվել են՝ հաստատելու համար ղեկավարության պատասխաններն աուդիտորի հարցումներին,
- նմանապես, աուդիտի ղեկավարի կողմից պատասխանատվության ստանձնումը՝ աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարման, վերահսկման և կատարման համար՝ ԱՄՍ-ներին համապատասխան, կարող է աուդիտորական փաստաթղթերում ներկայացվել մի քանի եղանակով: Կարող են ընդգրկվել փաստաթղթեր աուդիտի ղեկավարի ճիշտ ժամանակին ներգրավվելու մասին աուդիտի առանձին գործընթացներում, ինչպես օրինակ, մասնակցությունը թիմի քննարկումներին՝ ԱՄՍ 315<sup>5</sup> -ի պահանջով:

## **Կարևոր խնդիրների և առնչվող կարևոր մասնագիտական դատողությունների փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 8(գ))**

Ա8. Խնդրի կարևորության մասին դատողությունները պահանջում են փաստերի ու հանգամանքների անաչառ վերլուծություն: Կարևոր խնդիրների օրինակներից են՝

- այն խնդիրները, որոնք էական ռիսկերի առաջացման պատճառ են հանդիսանում (ինչպես սահմանվում է ԱՄՍ 315-ում),<sup>6</sup>
- աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, որոնք մատնանշում են, (ա) որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էապես խեղաթյուրվել, կամ (բ) որ կարիք կա վերանայելու աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկերի

<sup>5</sup> ԱՄՍ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 10:

<sup>6</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 4(ե).

նախկինում արված գնահատումը և աուդիտորի վերաբերմունքն այդ ռիսկերի նկատմամբ,

- այն հանգամանքները, որոնք աուդիտորի համար էական դժվարություններ են ստեղծում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը կիրառելու համար,
- այն բացահայտումները, որոնք կարող են հանգեցնել աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման կամ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆի ներառման:

Ա9. Էական խնդիրներին վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները որոշելու համար կարևոր գործոն է հանդիսանում աշխատանքների կատարման և արդյունքների գնահատման ժամանակ կիրառված մասնագիտական դատողության մակարդակը: Կարևոր լինելու դեպքում կիրառված մասնագիտական դատողության փաստաթղթավորումը ծառայում է աուդիտորի եզրակացությունների պարզաբանման և դատողության արժեքի ընդգծման նպատակին: Այդպիսի խնդիրներն առանձնապես հետաքրքրում են աուդիտորական փաստաթղթերի վերանայման համար պատասխանատու անձանց՝ ներառյալ հաջորդ աուդիտներն իրականացնողներին, երբ նրանք ուսումնասիրում են շարունակական կարևորության խնդիրները (օրինակ, երբ իրականացվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետադարձ դիտարկում):

Ա10. Ստորև բերված են որոշ հանգամանքների օրինակներ, երբ, համաձայն պարագրաֆ 8-ի, նպատակահարմար է պատրաստել մասնագիտական դատողության կիրառմանը վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթեր, եթե խնդիրներն ու դատողությունները կարևոր նշանակություն ունեն.

- աուդիտորի եզրակացության դրդապատճառը, երբ, համաձայն պահանջի, աուդիտորը <<պետք է քննարկի>> որոշակի տեղեկություններ կամ հանգամանքներ, և այդ քննարկումը կարևոր նշանակություն ունի տվյալ առաջադրանքի համատեքստում,
- աուդիտորի եզրակացության հիմնավորումը սուբյեկտիվ դատողությունների շրջանակների ընդունելի լինելու վերաբերյալ (օրինակ՝ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ընդունելի լինելը),
- փաստաթղթի վավերականության վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունների հիմնավորումը, երբ ձեռնարկվում է լրացուցիչ ուսումնասիրություն (օրինակ, փորձագետի կամ հաստատող ընթացակարգերի կիրառմամբ)՝ ի պատասխան աուդիտի ընթացքում բացահայտված հանգամանքների, որոնք աուդիտորի մոտ կասկած են առաջացնում, որ փաստաթուղթն իսկական չէ:

Ա11. Աուդիտորը կարող է օգտակար համարել աուդիտի ընթացքում բացահայտված կարևոր խնդիրները և դրանց նկատմամբ կիրառված մոտեցումները նկարագրող կամ այդպիսի տեղեկատվություն տրամադրող այլ համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթերին փոխադարձ հղումներ պարունակող ամփոփաթերթի (որը երբեմն անվանվում է աշխատանքի կատարման հուշաթերթ) պատրաստումն ու պահպանումը որպես աուդիտորական փաստաթղթերի մի մաս: Այդպիսի ամփոփաթերթը կարող է հեշտացնել աուդիտորական փաստաթղթերի արդյունավետ ուսումնասիրությունն ու ստուգումները, մանավանդ խոշոր և բարդ աուդիտորական առաջադրանքների դեպքում: Բացի այդ, այդպիսի ամփոփաթերթի պատրաստումը կարող է օժանդակել աուդիտորին կարևոր խնդիրների ուսումնասիրության հարցում: Այն կարող է նաև

օգնել աուդիտորին պարզել, թե արդյո՞ք, հաշվի առնելով իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերը և արված եզրահանգումները, կա ԱՄՍ-ի որևէ առանձին, գործին վերաբերող նպատակ, որին աուդիտորը չի կարող հասնել, կամ որը նրան կխանգարի հասնել աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին:

*Ստուգման ենթարկված առանձին հոդվածների կամ խնդիրների և պատրաստողի ու դիտարկողի բացահայտումը (հղում պար. 9)*

Ա12. Բացահայտող հատկանիշների գրառումը ծառայում է մի շարք նպատակների: Օրինակ, դա հնարավորություն է տալիս աուդիտի թիմին հաշվետու լինել կատարած աշխատանքի համար և հեշտացնում է բացառությունների կամ անհամապատասխանությունների ուսումնասիրությունը: Բացահայտող հատկանիշները կարող են փոփոխվել կախված աուդիտորական ընթացակարգի բնույթից և ստուգված հոդվածից կամ խնդրից: Օրինակ՝

- կազմակերպության կողմից տրամադրված գնման օրդերների մանրամասն ստուգման համար աուդիտորը կարող է դասակարգել ստուգման համար ընտրած փաստաթղթերը՝ ըստ դրանց ամսաթվերի և գնման օրդերների անհատական համարների,
- այն ընթացակարգի համար, որը պահանջում է տվյալ բազմության որոշակի գումարը գերազանցող բոլոր հոդվածների ընտրություն կամ ուսումնասիրություն, աուդիտորը կարող է գրի առնել ընթացակարգի ընդգրկումը և բացահայտել բազմությունը (օրինակ, գրանցամատյանի բոլոր մուտքերը, որոնք գերազանցում են գրանցամատյանում գրանցված որոշակի գումարը),
- այն ընթացակարգի համար, որը փաստաթղթերի բազմությունից պարբերական ընտրություն է պահանջում, աուդիտորը կարող է դասակարգել ստուգման համար ընտրած փաստաթղթերը՝ գրի առնելով դրանց սկզբնաղբյուրը, ելակետը և ընտրանքային ինտերվալը (օրինակ, առաքման հաշվետվությունների պարբերական ընտրանքը, որը վերցվում է առաքման մատյանից՝ ապրիլի 1-ից մինչև սեպտեմբերի 30-ը ընկած ժամանակահատվածի համար՝ սկսած համար 12345 հաշվետվությունից և ընտրելով յուրաքանչյուր 125-րդ հաշվետվությունը),
- այն ընթացակարգի համար, որը պահանջում է կազմակերպության աշխատակազմի առանձին անդամների հարցում, աուդիտորը կարող է գրանցել հարցումների ամսաթվերը և կազմակերպության աշխատակազմի անդամների անուններն ու պաշտոնները,
- դիտարկման ընթացակարգի համար աուդիտորը կարող է գրանցել դիտարկվող գործընթացը կամ խնդիրը, գործին առնչվող անձանց և, համապատասխանաբար, նրանց պարտականությունները, ինչպես նաև որտեղ ու երբ է դիտարկումն իրականացվել:

Ա13. ԱՄՍ 220-ը պահանջում է, որ աուդիտորը դիտարկի կատարված աուդիտորական աշխատանքն աուդիտորական փաստաթղթերի ուսումնասիրության միջոցով:<sup>7</sup> Աուդիտորական փաստաթղթերում կատարված աուդիտորական աշխատանքը դիտարկողի բացահայտման պահանջը չի ենթադրում, որ անհրաժեշտ է ներառել դիտարկման ապացույց՝ յուրաքանչյուր առանձին աշխատանքային փաստաթղթի առնչությամբ: Սակայն այդ պահանջը ենթադրում է դիտարկված աուդիտորական աշխատանքի, այդ աշխատանքը դիտարկողի և դիտարկման ամսաթվի փաստաթղթավորումը:

<sup>7</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 17



**Ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված և այլ անձանց հետ կարևոր խնդիրների քննարկման փաստաթղթավորումը** (հղում պար. 10)

Ա14. Փաստաթղթավորումը չի սահմանափակվում աուդիտորի կողմից պատրաստված փաստաթղթերով, այն կարող է ներառել այլ համապատասխան գրառումներ, ինչպես օրինակ, ժողովների արձանագրությունները՝ պատրաստված կազմակերպության աշխատակազմի և համաձայնեցված աուդիտորի կողմից: Այլ անձինք, որոնց հետ աուդիտորը կարող է քննարկել կարևոր խնդիրները, ներառում են կազմակերպության աշխատակազմի այլ անդամներին և կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմերին, ինչպես օրինակ, կազմակերպությանը մասնագիտական խորհրդատվություն մատուցող անձինք:

**Անհամապատասխանությունների նկատմամբ ցուցաբերված վերաբերմունքի փաստաթղթավորումը** (հղում պար. 11)

Ա15. Տեղեկատվության մեջ անհամապատասխանությունների նկատմամբ աուդիտորի ցուցաբերած վերաբերմունքի փաստաթղթավորման պահանջը չի ենթադրում, որ աուդիտորը պետք է պահպանի սխալ կամ փոխարինված փաստաթղթերը:

**Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ** (հղում պար. 8)

Ա16. Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթերը սովորաբար այնքան ծավալուն չեն, որքան խոշոր կազմակերպությունների աուդիտորական փաստաթղթերը: Ավելին, այնպիսի աուդիտի դեպքում, երբ ամբողջ աուդիտորական աշխատանքն իրականացվում է աուդիտի ղեկավարի կողմից, աուդիտորական փաստաթղթերի փաթեթում չեն ներառվի այնպիսի տեղեկություններ, որոնք կարող են փաստաթղթավորվել միայն աուդիտի թիմի անդամներին տեղեկացնելու կամ հրահանգելու նպատակով կամ թիմի այլ անդամների կողմից վերանայման ապացույց տրամադրելու համար (օրինակ, կարիք չի լինի փաստաթղթավորելու թիմային քննարկումներին կամ վերահսկմանը վերաբերող տեղեկությունները): Այնուամենայնիվ, աուդիտի ղեկավարը պետք է բավարարի պարագրաֆ 8-ի գերակայող պահանջը՝ պատրաստել փորձառու աուդիտորի համար հասկանալի աուդիտորական փաստաթղթեր, քանի որ դրանք կարող են ենթարկվել ստուգման, կարգավորման կամ այլ նպատակներով, արտաքին անձանց կողմից:

Ա17. Աուդիտորական փաստաթղթերը պատրաստելիս, համեմատաբար փոքր կազմակերպության աուդիտորը կարող է նաև օգտակար ու արդյունավետ համարել աուդիտի տարբեր կողմերին վերաբերող գրառումները միասին մեկ փաստաթղթում ներկայացնելը՝ անհրաժեշտության դեպքում փոխադարձ հղումներ անելով հիմնավորող աշխատանքային փաստաթղթերին: Համեմատաբար փոքր կազմակերպության աուդիտում համատեղ փաստաթղթավորվող տեղեկությունների օրինակներից են՝ կազմակերպության գործունեության մասին և նրա ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումները, աուդիտի համընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը,

ԱՄՍ 320-ի<sup>8</sup> համաձայն հաշվարկած էականությունը, գնահատված ռիսկերը, աուդիտի ընթացքում նշված կարևոր խնդիրները և արված եզրահանգումները:

*Շեղում համապատասխան պահանջից (հղում պար. 12)*

Ա18. ԱՄՍ-ների պահանջները նախատեսվում են աուդիտորին հնարավորություն տալու համար՝ հասնել ԱՄՍ-ներում սահմանված նպատակներին և, հետևաբար, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին: Համապատասխանաբար, բացի բացառիկ իրավիճակներից, ԱՄՍ ները համապատասխանության կոչ են անում աուդիտի տվյալ պայմաններին վերաբերող յուրաքանչյուր պահանջին:

Ա19. Փաստաթղթավորման պահանջները վերաբերում են միայն տվյալ իրավիճակում կիրառելի պահանջներին: Պահանջը կիրառելի չէ<sup>9</sup> միայն այնպիսի դեպքերում, երբ՝

(ա) տվյալ ԱՄՍ-ն կիրառելի չէ ամբողջությամբ (օրինակ, եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ապա ԱՄՍ 610-ի<sup>10</sup> ոչ մի հոդված կիրառելի չէ), կամ

(բ) տվյալ պահանջը պայմանական է, և տվյալ հանգամանքը գոյություն չունի (օրինակ, աուդիտորի եզրակացությունը ձևափոխելու պահանջը՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինության դեպքում, մինչդեռ իրականում չկա այդպիսի անհնարինություն):

*Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո առաջացած խնդիրներ (հղում պար. 13)*

Ա20. Բացառիկ իրավիճակների օրինակները ներառում են փաստեր, որոնք աուդիտորին հայտնի են դարձել հաշվետվության ամսաթվից հետո, որոնք սակայն առկա են եղել այդ ամսաթվի դրությամբ և եթե դրանք այն ժամանակ հայտնի լինեին, ապա կարող էին հանգեցնող ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտմանը կամ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի կարծիքի ձևափոխմանը:<sup>11</sup> Վերոնշյալի արդյունքում աուդիտորական փաստաթղթերում կատարված փոփոխությունները դիատարկվում են ԱՄՍ 220-ով<sup>12</sup> սահմանված դիտարկման պարտականությունների համաձայն, իսկ փոփոխությունների համար վերջնական պատասխանատվությունը ստանձնում է աուդիտի ղեկավարը:

**Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը (հղում պար. 14-16)**

Ա21. ՈՎԱՄ 1 ստանդարտը (կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են) պահանջում է, որ ընկերությունը սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթը ժամանակին կազմելու վերաբերյալ:<sup>13</sup> Սահմանված համապատասխան ժամանակահատվածը, որի ընթացքում պետք է

<sup>8</sup> ԱՄՍ 320, <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

<sup>9</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 22

<sup>10</sup> ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>

<sup>11</sup> ԱՄՍ 560, <<Ետագա դեպքեր>> պարագրաֆ 14

<sup>12</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 16

<sup>13</sup> ՈՎԱՄ 1, պարագրաֆ 45

կատարվեն աուդիտի վերջնական փաթեթի պատրաստման աշխատանքները, սովորաբար չի գերազանցում 60 օրը՝ սկսած աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից:<sup>14</sup>

Ա22. Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը՝ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, վարչական գործընթաց է, որտեղ աուդիտորական նոր ընթացակարգեր չեն իրականացվում կամ նոր եզրահանգումների չեն արվում: Աուդիտորական փաստաթղթերում, այնուամենայնիվ, փոփոխություններ կարող են արվել վերջնական փաթեթը կազմելու ընթացքում, եթե դրանք ունեն վարչական բնույթ: Այդպիսի փոփոխությունների օրինակներ են՝

- փոխարինված փաստաթղթերի ջնջումը կամ ոչնչացումը,
- աշխատանքային փաստաթղթերի տեսակավորումը, համախմբումը և փոխադարձ վկայակոչումը,
- փաստաթղթերի փաթեթի պատրաստման գործընթացին վերաբերող լրացված հարցաթերթի ստորագրումը,
- մինչև աուդիտի հաշվետվության ամսաթիվը աուդիտորի կողմից ձեռք բերված, քննարկված և աուդիտի թիմի համապատասխան անդամների հետ համաձայնեցված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը:

Ա23. ՈՎՄՍ 1 ստանդարտը (կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են) պահանջում է, որ ընկերությունները սահմանեն կանոններ ու ընթացակարգեր առաջադրանքին վերաբերող փաստաթղթերի պահպանման վերաբերյալ:<sup>15</sup> Աուդիտորական առաջադրանքների համար պահպանման ժամկետը սովորաբար հինգ տարուց պակաս չպետք է լինի՝ սկսած աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից, կամ, ավելի ուշ լինելու դեպքում, խմբի աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից:<sup>16</sup>

Ա24. Աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել փոփոխություն մտցնել գոյություն ունեցող աուդիտորական փաստաթղթերում կամ, փաթեթի կազմման գործընթացն ավարտվելուց հետո, նոր աուդիտորական փաստաթղթեր ավելացնել այնպիսի իրավիճակում, երբ, օրինակ, ներքին կամ արտաքին անձանց կողմից վերահսկիչ ստուգումների ժամանակ ստացված մեկնաբանությունների հետևանքով անհրաժեշտություն է առաջացել պարագաբանելու առկա աուդիտորական փաստաթղթերը:

**Հավելված**  
(հղում՝ պար. 1)

## **Աուդիտի փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները այլ ԱՄՍ-ներում**

Սույն հավելվածը բացահայտում է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ կիրառելի այլ ԱՄՍ-ների պարագրաֆները, որոնք պարունակում են փաստաթղթավորման հատուկ պահանջներ: Ստորև բերված ցանկը չի կարող փոխարինել ԱՄՍ-ներում <<Պահանջները>> և <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժիններում ներկայացված տեղեկատվությանը.

<sup>14</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ Ա54

<sup>15</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 47

<sup>16</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ Ա61

- ԱՄՍ 210, <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> – պարագրաֆներ 10-12
- ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>> – պարագրաֆներ 24-25
- ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> – պարագրաֆներ 44-47
- ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> – պարագրաֆ 29
- ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> – պարագրաֆ 23
- ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>> – պարագրաֆ 12
- ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>– պարագրաֆ 32
- ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>> – պարագրաֆ 14
- ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> – պարագրաֆներ 28-30
- ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> – պարագրաֆ 15
- ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>> – պարագրաֆ 23
- ԱՄՍ 550, <<Կապակցված կողմեր>> – պարագրաֆ 28
- ԱՄՍ 600, <<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>> – պարագրաֆ 50
- ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>> – պարագրաֆ 13

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 240

## ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ՝ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ԽԱՐԴԱԽՈՒԹՅԱՆ ԴԵՊՔԵՐԻ ԱՌՆՉՈՒԹՅԱՄԲ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Խարդախության հատկանիշները.....	2-3
Պատասխանատվություն խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար.....	4-8
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	9
<b>Նպատակները.....</b>	10
<b>Սահմանումներ.....</b>	11
<b>Պահանջները</b>	
Մասնագիտական կասկածամտություն.....	12-14
Քննարկում աուդիտի թիմի ներսում.....	15
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ.....	16-24
Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում.....	25-27
Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ.....	28-33
Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն.....	34-37
Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը.....	38
Գրավոր հայտարարություններ.....	39
Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գնվող անձանց հետ.....	40-42
Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ.....	43
Փաստաթղթավորում.....	44-47
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	

Խարդախության հատկանիշները.....	Ա1-Ա6
Մասնագիտական կասկածամտություն.....	Ա7-Ա9
Քննարկում աուդիտի թիմի ներսում.....	Ա10-Ա11
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ.....	Ա12-Ա27
Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում.....	Ա28-Ա32
Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ.....	Ա33-Ա48
Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն.....	Ա49-Ա53
Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը.....	Ա54-Ա57
Գրավոր հայտարարություններ.....	Ա58-Ա59
Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գնվող անձանց հետ.....	Ա60-Ա64
Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ.....	Ա65-Ա67
Հավելված 1. Խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ	
Հավելված 2. Հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակներ՝ հասցեագրող խարդախության հետևանքով էական եղաթյուրման ռիսկը	
Հավելված 3. Հնարավոր խարդախություն մատնանշող հանգամանքների օրինակներ	

<<Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 240-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պատասխանատվությունը խարդախության վերաբերյալ: Մասնավորապես, այն պարզաբանում է, թե ինպե՞ս

ԱՄՍ 315-ը<sup>1</sup> և ԱՄՍ 330<sup>2</sup>-ը պետք է կիրառվեն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ:

### **Խարդախության հատկանիշները**

2. Ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ խարդախության կամ սխալի հետևանքով: Խարդախության և սխալի միջև տարբերակող գործոնը հետևյալն է՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրում առաջացրած գործողությունը կանխամտածված է, թե չկանխամտածված:
3. Չնայած, որ խարդախությունը լայն իրավական գաղափար է, ԱՄՍ-ների առումով աուդիտորը մտահոգված է այն խարդախությամբ, որը առաջացնում է էական խեղաթյուրում ֆինանսական հաշվետվություններում: Երկու տեսակի կանխամտածված խեղաթյուրումներ տեղի են աուդիտորի համար՝ ֆինանսական հաշվետվության կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներ և ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներ: Չնայած, որ աուդիտորը կարող է կասկածել կամ, բացառիկ դեպքերում, բացահայտել տեղի ունեցած խարդախություն, աուդիտորը չի տալիս իրավական որոշում խարդախության փաստացի տեղի ունենալու վերաբերյալ (հղում պար. Ա1-Ա6):

### **Պատասխանատվություն խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար**

4. Խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար հիմնական պատասխանատվությունը կրում են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք և ղեկավարությունը: Կարևոր է, որ ղեկավարությունը՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո, խիստ կարևորում է խարդախության կանխարգելումը, որը կարող է նվազեցնել խարդախության տեղի ունենալու հնարավորությունները, և խարդախության հայտնաբերումը, որը կարող է համոզել անձանց խարդախություն չգործել՝ բացահայտման և պատժվելու հավանական լինելու պատճառով: Այն ներառում է նվիրվածություն՝ ստեղծելու ազնվություն և վարքագիծ, որը կարող է ակտիվորեն վերահսկվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողությունը ներառում է վերահսկողության չարաշահման կամ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ այլ անհամապատասխան ազդեցության հնարավորության դիրտարկում, ինչպես օրինակ՝ հասույթները կառավարելու ղեկավարության ջանքերը, որպեսզի ազդեն կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ վերլուծողների ընկալման վրա:

### **Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

5. ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտ իրականացնող աուդիտորը պատասխանատու է ձեռք բերելու ողջամիտ երաշխիք, որ ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները գերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումից: Աուդիտին բնորոշ սահմանափակման պատճառով առկա է անխուսափելի ռիսկ, որ

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

Ֆինանսական հաշվետվություններում որոշ էական խեղաթյուրումներ չեն հայտնաբերվի, չնայած որ աուդիտը պատշաճորեն պլանավորվել է և իրականացվել համաձայն ԱՄՍ-ների:<sup>3</sup>

6. Ինչպես ներկայացված է ԱՄՍ 200-ում,<sup>4</sup> բնորոշ սահմանափակումների հավանական հետևանքը մասնավորապես կարևոր է խարդախությունից առաջացող խեղաթյուրումների դեպքում: Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման չբացահայտման ռիսկը ավելի մեծ է, քան թե սխալի հետևանքով առաջացածի չբացահայտումը: Պատճառն այն է, որ խարդախությունը կարող է ներառել բարդ և այն թաքցնելու համար զգուշությամբ կազմակերպված համակարգ, ինչպես օրինակ՝ փաստաթղթերի կեղծում, գործարքների կանխամտածված չգրանցում կամ աուդիտորին կանխամտածված կեղծ հայտարարությունների տրամադրում: Թաքցնելու նման փորձերը շատ ավելի դժվար կլինի հայտնաբերել, երբ դրանք կատարվում են համաձայնեցված: Համաձայնեցումը կարող է աուդիտորին համոզել, որ աուդիտորական ապացույցը համոզիչ է, մինչդեռ այն իրականում կեղծ է: Խարդախությունը բացահայտելու աուդիտորի կարողությունը կախված է գործոններից, ինչպես օրինակ՝ խարդախություն գործողի հմտությունները, կեղծման հաճախությունը և աստիճանը, համաձայնեցվածության աստիճանը, կեղծված առանձին գումարների համեմատական մեծությունը և խարդախության մեջ ներգրավված անձանց կառուցվածքային վերադասությունը: Չնայած, որ աուդիտորը կարող է բացահայտել խարդախություն գործելու հավանական հնարավորությունները, աուդիտորի համար դժվար կլինի որոշել, արդյո՞ք խեղաթյուրումները դատողություն պահանջող ոլորտներում, ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, պատճառ են խարդախության թե՞ սխալի:
7. Ավելին, ղեկավարության կողմից գործած խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման աուդիտորի կողմից չբացահայտման ռիսկը ավելի մեծ է, քան թե աշխատակիցների դեպքում, քանի որ ղեկավարությունը հաճախ ունի հնարավորություն ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն կեղծել հաշվապահական գրանցումները, ներկայացնել կեղծված ֆինանսական տեղեկատվություն կամ չարաշահել վերահսկողության գործողությունները, որոնք նախատեսված են այլ աշխատակիցների կողմից նմանատիպ խարդախությունները կանխարգելելու նպատակով:
8. Երբ ձեռք է բերվում ողջամիտ երաշխիք, աուդիտորը պատասխանատու է ողջ աուդիտի ընթացքում պահպանել մասնագիտական կասկածամտություն՝ հաշվի առնելով ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման հնարավորությունը և գիտակցելով այն փաստը, որ սխալների բացահայտման առումով արդյունավետ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել խարդախության բացահայտման համար: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները նախագծված են աուդիտորին օժանդակել որոշելու և գնահատելու խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը և նախագծել ընթացակարգեր այդ խեղաթյուրումները բացահայտելու համար:

<sup>3</sup> ԱՄՍ 200, “Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների”, պարագրաֆ Ա51:

<sup>4</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա51:



## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

9. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

10. Աուդիտորի նպատակներն են.
- (ա) որոշել և գնահատել ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը,
  - (բ) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ՝ նախագծելով և իրականացնելով համապատասխան գործողություններ, և
  - (գ) ձեռնարկել համապատասխան միջոցներ աուդիտի ընթացքում բացահայտված կամ կասկածվող խարդախության առնչությամբ:

## **Սահմանումներ**

11. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
- (ա) խարդախություն՝ կանխամտածված գործողություն՝ ղեկավարության մեկ կամ ավելի ներկայացուցիչների, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց, աշխատողների կամ երրորդ անձանց կողմից ձեռնարկված, որը ներառում է խաբեություն՝ անարդարացի կամ անօրինական առավելություն ձեռք բերելու համար,
  - (բ) խարդախության ռիսկի գործոններ՝ հանգամանքներ կամ պայմաններ, որոնք մատնանշում են խարդախության համար առկա խթան կամ ճնշում, կամ էլ խարդախության հնարավորություն են տրամադրում:

## **Պահանջներ**

### **Մասնագիտական կասկածամտություն**

12. Համաձայն ԱՄՍ 200-ի<sup>5</sup>, աուդիտորը ողջ աուդիտի ընթացքում պետք է պահպանի մասնագիտական կասկածամտություն գիտակցելով այն հնարավորությունը, որ առկա է խարդախության հետևանքով խեղաթյուրում, անկախ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության և անկեղծության վերաբերյալ աուդիտորի նախկին փորձից (հղում՝ պար. Ա7-Ա8):
13. Բացառությամբ, եթե աուդիտորը ունի հակառակը համոզված լինելու պատճառ, աուդիտորը կարող է գրանցումները և փաստաթղթերը ընդունել որպես հավաստի: Եթե աուդիտի ընթացքում բացահայտված հանգամանքները աուդիտորին համոզում են, որ փաստաթուղթը կարող է հավաստի չլինել կամ փաստաթղթում առկա պայմանները փոփոխվել են, սակայն աուդիտորին այդ մասին չի տեղեկացվել, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի լրացուցիչ ուսումնասիրություն (հղում՝ պար. Ա9):

<sup>5</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15:

14. Երբ առկա է անհամապատասխանություն ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումների պատասխաններում, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի անհամապատասխանությունը:

### **Քննարկումներ աուդիտի թիմի ներսում**

15. ԱՄՍ 315-ը պահանջում է քննարկում աուդիտի թիմի ներսում և աուդիտի ղեկավարի կողմից որոշում, թե որ հարցերը պետք է հաղորդել քննարկմանը չներգրավված թիմի անդամներին:<sup>6</sup> Այդ քննարկումը պետք հատկապես կարևորի, թե որտեղ և ինչպես կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ենթակա լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման, ներառյալ, թե ինչպես կարող է խարդախությունը պատահել: Քննարկման ժամանակ պետք է մի կողմ դրվի աուդիտորական թիմի այն համոզվածությունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ազնիվ են և անկեղծ (հղում պար. Ա10-Ա11):

### **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ**

16. Երբ իրականացվում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ ԱՄՍ315-ի<sup>7</sup> համաձայն ձեռք բերելու համար կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ գիտելիքներ, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի պարագրաֆներ 17-24-ում նշված ընթացակարգերը, որպեսզի ձեռք բերի տեղեկատվություն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշման համար:

#### *Կազմակերպության ներսում ղեկավարությունը և մյուսները*

17. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությանը հարցումներ կատարի հետևյալների վերաբերյալ՝
- (ա) ղեկավարություն կողմից այն ռիսկի գնահատումը, որ խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրվել, ներառյալ նման գնահատումների բնույթը, աստիճանը և հաճախությունը (հղում պար.ր Ա12-Ա13),
  - (բ) ղեկավարության գործընթացները կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի որոշման և ձեռնարկված միջոցների վերաբերյալ, ներառյալ, ղեկավարության կողմից բացահայտված կամ նրա ուշադրությանը հրավիրված խարդախության մասնավոր ռիսկը, կամ գործարքների դասերը, հոդվածների մնացորդները կամ բացահայտումները, որոնց համար խարդախության ռիսկը հավանական է (հղում պար. Ա14),
  - (գ) ղեկավարության հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, եթե առկա է, վերաբերող կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի որոշման և ձեռնարկված միջոցների գործընթացներին, և
  - (դ) ղեկավարության հաղորդակցությունը աշխատակիցներին, եթե առկա է, վերաբերող գործելաոճի և վարքագծի իր տեսակետներին:

<sup>6</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10:

<sup>7</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-24:

18. Աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի ղեկավարությանը և, եթե տեղին է, կազմակերպության ներսում այլ անձանց որոշելու համար արդյո՞ք նրանք տեղյակ են կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին (հղում՝ պար. Ա15-Ա17):
19. Ներքին աուդիտի բաժին ունեցող կազմակերպություններում, աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ներքին աուդիտորին՝ արդյո՞ք նա տեղյակ է կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին, և ստանա նրա տեսակետները խարդախության դիսի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա18):

### *Ղեկավարման օղակներում գտնվող անձինք*

20. Բացառությամբ, եթե ղեկավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ,<sup>8</sup> աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի այն մասին, թե ինչպես են ղեկավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում ղեկավարության գործընթացները՝ կազմակերպության խարդախության դիսկի որոշման և միջոցների ձեռնարկման և այդ դիսկերի նվազեցման նպատակով ղեկավարության կողմից հիմնված ներքին վերահսկողության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա19-Ա21):
21. Բացառությամբ, եթե ղեկավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի ղեկավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ արդյո՞ք նրանք տեղյակ են կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին: Այդ հարցումները կատարվում են ղեկավարության հարցումների պատասխանների հետ համադրելու նպատակով:

### *Անսովոր կամ անակնկալ փոխհարաբերությունների բացահայտում*

22. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք վերլուծական ընթացակարգերի ժամանակ բացահայտված անսովոր կամ անակնկալ փոխհարաբերությունները, ներառյալ վերաբերող հասույթների հաշիվներին, կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում:

### *Այլ տեղեկատվություն*

23. Աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը մատնանշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում (հղում՝ պար. Ա22):

### *Խարդախության դիսկի գործոնների ուսումնասիրություն*

24. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք իրականացված դիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերը և կից գործողությունները մատնանշում են մեկ կամ մի քանի առկա խարդախության դիսկի գործոններ: Չնայած, որ խարդախության դիսկի գործոնները

<sup>8</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13:

կարող են չմատնանշել խարդախության առկայություն, նրանք հաճախ առկա են այն իրավիճակներում, երբ տեղի է ունեցել խարդախությունը և հետևաբար կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկեր (հղում պար. Ա23-Ա27):

### **Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում**

25. Համաձայն ԱՄՍ 315-ի, աուդիտորը պետք է որոշի և գնահատի խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով և գործարքների դասերի, հոդվածների մնացորդների և բացահայտումների հավաստումների մակարդակով:<sup>9</sup>
26. Երբ որոշվում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը, աուդիտորը պետք է ելնելով հասույթի ճանաչման հետ կապված խարդախության ռիսկի առկայության ենթադրությունից, ուսումնասիրի թե որ տեսակի հասույթը, հասույթի գործարքները կամ հավաստումներն են առաջացնում նման ռիսկ: Պարագրաֆ 47-ը ներկայացնում է պահանջվող փաստաթղթավորումը, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ այդ ենթադրությունը տեղին չէ տվյալ առաջադրանքի հանգամանքներում և, հետևաբար, հասույթի ճանաչում չի համարում խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ (հղում պար. Ա28-Ա30):
27. Աուդիտորը խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերը պետք է դիտարկի որպես նշանակալից ռիսկ և, հետևաբար, աուդիտորը պետք է ավելի խորը պատկերացում կազմի կազմակերպությանն առնչվող վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ, ներառյալ այդ ռիսկերին առնչվող վերահսկողության գործողությունները (հղում պար. Ա31-Ա32):

### **Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ**

*Ձեռնարկված ընդհանուր միջոցներ*

28. ԱՄՍ 330-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է որոշի ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցում<sup>10</sup> (հղում պար. Ա33):
29. Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցումը որոշելու համար աուդիտորը կարող է.
  - (ա) աշխատակիցներին հանձնարարել և վերահսկել՝ ելնելով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից և առաջադրանքում կարևոր պարտականությունների նշանակվող անձանց գիտելիքներից, հմտություններից և կարողություններից (հղում պար. Ա34-Ա35),
  - (բ) ուսումնասիրել՝ արդյո՞ք կազմակերպության հաշվապահական քաղաքականության ընտրությունը և կիրառությունը, մասնավորապես, որոնք վերաբերվում են սուբյեկտիվորեն չափվող և բարդ գործարքներին, կարող է մատնանշել

<sup>9</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5:

- Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում, առաջանում են ղեկավարության ջանքերից՝ կառավարելու հասույթները, և
- (գ) ներառել անակնկալության տարր աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և աստիճանի ընտրությունում (հղում՝ պար. Ա36):

*Աուդիտորական ընթացակարգեր արտացոլող հավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը*

30. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետները և աստիճանը արտացոլում է հավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը<sup>11</sup> (հղում՝ պար. Ա37-Ա40):

*Աուդիտորական ընթացակարգեր արտացոլող ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահմանը*

31. Ղեկավարությունը ունի խարդախություն իրականացնելու յուրահատուկ դիրք, քանի որ ղեկավարությունը կարող է կեղծել հաշվապահական գրանցումները և պարտաստել խարդախված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ չարաշահելով այլ դեպքերում արդյունավետ գործող վերահսկողությունը: Չնայած, որ ղեկավարության վերահսկողության չարաշահման ռիսկի աստիճանը փոխվում է մեկ կազմակերպությունից մյուսը, ռիսկը այնուամենայնիվ առկա է բոլոր կազմակերպություններում: Նման չարաշահման տեղի ունենալու անկանխատեսելիության պատճառով, այն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ է և ուստի նշանակալից ռիսկ:
32. Անկախ ղեկավարության վերահսկողության չարաշահման ռիսկի աուդիտորի գնահատումից, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի՝
- (ա) ստուգի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում գլխավոր հաշվեմատյանում գրանցումների և այլ ճշգրտումների համապատասխանությունը: Նման ստուգումների համար աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման և իրականացման համար աուդիտորը պետք է.
- (i) հարցումներ կատարի ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում ներգրավված անձանց, հաշվեմատյանում գրանցումների կամ այլ ճշգրտումների հաշվառման ժամանակ անհամապատասխան կամ անսովոր գործողության վերաբերյալ,
- (ii) ընտրի ժամանակաշրջանի վերջին մոտ հաշվեմատյանում գրանցումներ կամ այլ ճշգրտումներ, և
- (iii) Դիտարկի անհրաժեշտությունը ստուգելու հաշվեմատյանում գրանցումները կամ այլ ճշգրտումները ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում (հղում՝ պար. Ա41-Ա44),
- (բ) վերանայի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կողմնակալության հետ կապված և գնահատի՝ արդյո՞ք կողմնակալություն առաջացնող հանգամանքները, եթե կան այդպիսիք, ներկայացնում են խարդախության

<sup>11</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 6:

հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Այդ վերանայումը իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է՝

- (i) ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս, ղեկավարության դատողությունները և որոշումները, նույնիսկ եթե նրանք առանձին վերցրած հիմնավոր են, մատնանշում են կազմակերպության ղեկավարության հնարավոր կողմնակալություն, որը կարող է ներկայացնել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Եթե այո, ապա աուդիտորը պետք է վերագնահատի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որպես ամբողջություն, և
  - (ii) կատարել հետ վերանայում նախորդ տարվա ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ ղեկավարության դատողություններն ու ենթադրությունները (հղում պար. Ա45-Ա47),
- (գ) կարևոր գործարքների համար, որոնք դուրս են կազմակերպության բնականոն գործունեությունից կամ, որ այլ կերպ անսովոր են թվում՝ ելնելով կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի ունեցած պատկերացումից և աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունից, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք գործարքի բիզնես տրամաբանությունը (կամ դրա պակասը) առաջարկում է, որ նրանք միգուցե ներգրավվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման մեջ կամ թաքցնում են ակտիվների յուրացումը (հղում պար. Ա48):

33. Աուդիտորը պետք է որոշի՝ արդյո՞ք, որպեսզի ձեռնարկվեն միջոցներ ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման առնչությամբ, աուդիտորը պետք է իրականացնի այլ աուդիտորական ընթացակարգեր ի լրումն վերևում նշվածների (այսինքն, երբ առկա են ղեկավարության կողմից չարաշահման որոշակի լրացուցիչ ռիսկեր, որոնք չեն ծածկվում պարագրաֆ 32-ի պահանջներին հասցեագրված ընթացակարգերի իրականացումով):

### **Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն (հղում պար. Ա49)**

34. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք աուդիտի վերջնական փուլում իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը, որով կարծիք է կազմվում ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների համապատասխանության մասին, մատնանշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման չճանաչված ռիսկի առկայություն (հղում պար. Ա50):

35. Եթե աուդիտորը բացահայտում է խեղաթյուրում, ապա նա պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք այդ խեղաթյուրումը խարդախության հայտանիշ է: Եթե առկա է նման հայտանիշ, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի խեղաթյուրման ազդեցությունը աուդիտի այլ ասպեկտների վրա, մասնավորապես, ղեկավարության գրավոր հայտարարության՝ ընդունելով, որ խարդախությունը քիչ հավանական է, որ լինի առանձնացված դեպք (հղում պար. Ա51):

36. Երբ աուդիտորը հայտնաբերում է էական կամ ոչ էական խեղաթյուրում և ունի պատճառ հավատալու, որ այն խարդախություն է կամ կարող է լինել այդպիսին, և առկա է ղեկավարության (մասնավորապես, բարձրաստիճան ղեկավարության) ներգրավվածություն, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը և դրա հետևանքը ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի և աստիճանի վրա: Աուդիտորը նմանապես պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք հանգամանքները և պայմանները մատնանշում են աշխատակիցների, ղեկավարության կամ երրորդ անձանց ներգրավվածությունը համաձայնեցված խարդախությանը, երբ դիտարկվում է նախկինում ձեռք բերված տեղեկատվության արժանահավատությունը (հղում պար. Ա52):

37. Երբ աուդիտորը հաստատում է կամ ի վիճակի չէ եզրահանգել, արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները խարդախության հետևանքով խեղաթյուրված են, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի դրա հետևանքները աուդիտի վրա (հղում պար. Ա53):

### **Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը**

38. Եթե, առկա կամ կասկածվող խարդախության հետևանքով, աուդիտորը հանդիպում է բացառիկ հանգամանքների, որոնք հարցականի տակ են դնում աուդիտորի կարողությունը շարունակելու աուդիտի իրականացումը, ապա աուդիտորը պարտավոր է՝

- (ա) որոշել տվյալ հանգամանքներում կիրառելի մասնագիտական և իրավական պատասխանատվությունը, ներառյալ՝ արդյո՞ք աուդիտորը պարտավոր է հաշվետվություն ներկայացնել առաջադրանքը պատվիրած անձին կամ անձանց կամ որոշ դեպքերում կարգավորող մարմիններին,
- (բ) դիտարկել՝ արդյո՞ք պատշաճ է հրաժարվել առաջադրանքից, եթե հրաժարվելը կիրառելի է օրենքով կամ կարգավորող ակտերով, և
- (գ) եթե աուդիտորը հրաժարվում է՝
  - (i) համապատասխան աստիճանի ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկել առաջադրանքից աուդիտորի հրաժարումը և հրաժարման պատճառները, և
  - (ii) որոշել՝ արդյո՞ք առկա է մասնագիտական կամ իրավական պահանջ հաղորդելու անձին կամ անձանց, ովքեր պատվիրել են աուդիտորական առաջադրանքը կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին, աուդիտորի առաջադրանքից հրաժարվելու և հրաժարման պատճառների վերաբերյալ (հղում պար. Ա54-Ա57):

### **Գրավոր հայտարարություն**

39. Աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է ձեռք բերի գրավոր հայտարարություն և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, որ՝

- (ա) նրանք ընդունում են իրենց պատասխանատվությունը խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նպատակով ներքին վերահսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման համար,

- (բ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության հետևանքով էականորեն խեղաթյուրված լինելու ռիսկի ղեկավարության գնահատման արդյունքների մասին,
- (գ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են իրենց իմացությունը կազմակերպության վրա ազդող խարդախության մեջ կամ կասկածվող խարդախության մեջ հետևյալների ներգրավածությունը՝
  - (i) ղեկավարության,
  - (ii) աշխատակիցների, որոնք ներքին վերահսկողության մեջ ունեն կարևոր դեր, կամ
  - (ii) այլ անձանց, որտեղ խարդախությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և
- (դ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են իրենց գիտելիքը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդող աշխատակիցների, նախկին աշխատակիցների, վերլուծողների, կարգավորողների կամ այլ անձանց կողմից հաղորդված փաստացի կամ կասկածվող խարդախության մասին (հղում՝ պար. Ա58-Ա59):

**Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ**

40. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է խարդախություն կամ ձեռք է բերել տեղեկատվություն, որը մատնանշում է, որ խարդախությունը կարող է գոյություն ունենալ, ապա աուդիտորը պետք է այդ հարցերը ժամանակին ներկայացնի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը, որպեսզի խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար հիմնական պատասխանատու անձինք տեղեկացվեն իրենց պատասխանատվությանը առնչվող հարցերի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա60):
41. Բացառությամբ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են ղեկավարության մեջ, եթե աուդիտորը հայտնաբերել կամ կասկածում է խարդախություն ներառող.
- (ա) ղեկավարությանը,
  - (բ) աշխատակիցներին, որոնք ներքին վերահսկողության մեջ ունեն կարևոր դեր, կամ
  - (գ) այլ անձանց, որտեղ խարդախությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- ապա աուդիտորը պետք է տվյալ հարցերը ժամանակին հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Եթե աուդիտորը կասկածում է ղեկավարության ներգրավվածությանը խարդախության մեջ, ապա աուդիտորը պետք է այդ կասկածները ներկայացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և նրանց հետ քննարկի աուդիտի աշխատանքների ամբողջացման համար անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը (հղում՝ պար. Ա61-Ա63):
42. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդի խարդախությանը վերաբերող այլ հարցեր, որոնք՝ ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին են նրանց պատասխանատվության առումով (հղում՝ պար, Ա64):

**Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ**



43. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել կամ կասկածում է խարդախություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի՝ արդյո՞ք առկա է պատասխանատվություն՝ կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմին տեղեկացնելու փաստը կամ կասկածը: Չնայած, որ աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվությունը՝ պահպանելու պատվիրատուի գաղտնապահությունը, կարող է բացառել նման տեղեկատվությունը, սակայն որոշ հանգամանքներում աուդիտորի իրավական պատասխանատվությունը կարող է վերադասվել գաղտնապահության պարտականությունից (հղում՝ պար. Ա65-Ա67):

## **Փաստաթղթավորում**

44. Համաձայն ԱՄՍ 315-ի<sup>12</sup> աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի<sup>13</sup> կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ իր հետևյալ պատկերացումները և էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը՝

(ա) խարդախության հետևանքով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ աուդիտի թիմի ներքին քննարկումների արդյունքում կայացված կարևոր որոշումները, և

(բ) ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումներ մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման որոշված և գնահատված ռիսկերը:

45. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի<sup>14</sup> աուդիտորը պետք է էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ մոտեցման վերաբերյալ աուդիտորական փաստաթղթերում ներառի հետևյալը.

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցումը և աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, և այդ ընթացակարգերը կապել հավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի հետ, և

(բ) աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ հասցեագրվելու համար նախագծված ղեկավարության կողմից իրավասությունների չարաշահումը:

46. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի խարդախության վերաբերյալ հաղորդակցությունները ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարգավորող մարմինների և այլ կողմերի հետ:

47. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ առաջադրանքի հանգամանքների շրջանակներում հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի ենթադրությունը տեղին չէ, ապա աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի այդ եզրահանգման պատճառները:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Խարդախության հատկանիշները (հղում՝ պար. 3)**

<sup>12</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 32:

<sup>13</sup> ԱՄՍ 230, “Աուդիտի փաստաթղթավորումը”, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6:

<sup>14</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28:

Ա1. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման կամ ակտիվների յուրացման խարդախությունը ներառում է խարդախության իրագործման խթան կամ ճնշում, այն իրականացնելու ենթադրվող հնարավորության և արարքի իրագործման որոշակի արդարացում: Օրինակ՝

- Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման խթան կամ ճնշում կարող է առկա լինել, երբ ղեկավարությունը ճնշվում է կազմակերպության ներսում կամ դրսում գտնվող աղբյուրներից՝ հասնելու ակնկալվող (և հավանաբար անիրատեսական) հասույթի նպատակակետի կամ ֆինանսական արդյունքների՝ մասնավորապես, երբ այդ ֆինանսական նպատակներին չհասնելը ղեկավարության համար կարող է զգալի հետևանքներ ունենալ: Նույն կերպ, անհատները կարող են ունենալ ակտիվները յուրացնելու խթան, օրինակ, երբ անհատները ապրում են իրենց միջոցներից ավելիով,
- խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորությունը առկա է, երբ անհատը համոզված է, որ ներքին վերահսկողությունը կարելի է շրջանցել, օրինակ. երբ անհատին վստահվել է, և նա ունի ներքին վերահսկողության թերությունների մասին գիտելիքներ,
- անհատները միգուցե կարողանան արդարացնել գործած խարդախության արարքը: Որոշ անհատներ ունեն վերաբերմունք, բնավորություն կամ վարքագծի արժեքներ, որոնք նրանց թույլ են տալիս գիտակցաբար և դիտավորյալ կատարելու անազնիվ արարքներ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ ազնիվ անձինք կարող են իրագործել խարդախություն այնպիսի միջավայրում, որը նրանց վրա բավականաչափ ճնշում է գործադրում:

Ա2. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը ներառում է կանխամտածված խեղաթյուրումներ, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին ապակողմնորոշելու նպատակով ֆինանսական հաշվետվություններում գումարների կամ բացահայտումների բացթողումը: Այն կարող է առաջանալ ղեկավարության կողմից հասույթի կառավարման ջանքերից, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին՝ ազդելով կազմակերպության արդյունքների և շահութաբերության վերաբերյալ նրանց կարծիքի վրա: Հասույթի կեղծումը ղեկավարությունը կարող է սկսել կատարելով փոքր գործողություններ կամ ենթադրությունների անպատշաճ ճշգրտումներ կամ ղեկավարության դատողության փոփոխություններ: Ճնշումները և խթանները կարող են ազդել այդ գործողությունների ավելացմանը այն աստիճան, որ նրանք առաջացնեն ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում: Նման իրավիճակը կարող է առաջանալ, երբ շուկայի ակնկալիքների բավարարման ճնշումներից կամ արդյունքներից կախված փոխհատուցման գումարի բարձրացման ցանկությունից ելնելով, ղեկավարությունը կանխամտածված դիրք է զբաղում, որը առաջացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման միջոցով: Որոշ կազմակերպություններում, ղեկավարությունը կարող է խթանված լինել էական գումարով նվազեցնելու հասույթները՝ հարկեր նվազեցման համար, կամ ավելացնելու հասույթները՝ բանկից ֆինանսավորումը ապահովելու համար:

Ա3. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը կարող է իրագործվել հետևյալ կերպ՝

- Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական գրանցումների և հիմնավորող փաստաթղթերի աղավաղում, կեղծում (ներառյալ՝ արհեստական փաստաթղթեր) կամ փոխարինում,
- Ֆինանսական հաշվետվություններում դեպքերի, գործարքների կամ այլ կարևոր տեղեկատվության թյուր ներկայացում կամ կանխամտածված բացթողում,
- գումարներին, դասակարգմանը, ներկայացման ձևին կամ բացահայտումներին վերաբերող հաշվապահական սկզբունքների կանխամտածված սխալ կիրառություն:

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը հաճախ ներառում է ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահում, որը այլ պարագաններում կարող է թվալ, որ արդյունավետ է գործում: Վերահսկողության չարաշահման միջոցով ղեկավարությունը կարող է իրագործել խարդախություն՝ կիրառելով հետևյալ մեթոդները՝

- արհեստական գործարքների գրանցում, մասնավորապես հաշվապահական ժամանակաշրջանին մոտ, գործառնական արդյունքները աղավաղելու կամ այլ նպատակների հասնել համար,
- հաշիվների մնացորդների գնահատման նպատակով ենթադրությունների և դատողությունների ոչ պատշաճ կերպով ճշգրտում կամ փոփոխում,
- հաշվետու ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած դեպքերի և գործարքների ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչում, կանխավ կամ ուշ ճանաչում,
- Ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների վրա ազդող փաստերի թաքցնում կամ չգրանցում,
- բարդ գործարքներում ներգրավում, որոնք նախագծված են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի կամ արդյունքների թյուր ներկայացման համար,
- կարևոր կամ անսովոր գործարքների գրանցումների կամ պայմանների փոփոխում:

Ա5. Ակտիվների յուրացումը ներառում է կազմակերպության ակտիվների գողությունը և հաճախ իրագործվում է աշխատակիցների կողմից՝ փոքր և ոչ էական գումարներով: Այնուամենայնիվ, այն կարող է ներառել նաև ղեկավարությանը, որոնք ավելի շատ հնարավորություն ունեն կեղծել կամ թաքցնել յուրացումներ, այնպես որ հայտնաբերումը շատ դժվար կլինի: Ակտիվների յուրացումը կարող է իրականացվել տարբեր կերպ՝

- ստացված գումարների գրպանում (օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի դիմաց վճարումների յուրացում կամ դուրս գրված դեբիտորական պարտքերի վճարումների սեփական հաշվին փոխանցում),
- նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվների գողություն (օրինակ՝ պաշարների գողություն՝ սեփական օգտագործման կամ վաճառքի նպատակով, թափոնները գողություն՝ վերավաճառքի նպատակով, մրցակցի հետ համաձայնություն՝ վճարման դիմաց նրան բացահայտելով տեխնոլոգիական տվյալներ),
- կազմակերպության հաշվից չստացված ապրանքների կամ ծառայությունների համար վճարում (օրինակ՝ արհեստական մատակարարներին վճարում, ապրանքների գները ավելացնելու համար մատակարարներից գնման գործակալներին հետ վճարում, գոյություն չունեցող աշխատակիցներին վճարում),
- կազմակերպության ակտիվների օգտագործումը սեփական նպատակով (օրինակ՝ կազմակերպության ակտիվների գրավդնում՝ սեփական կամ կապակցված կողմերի վարկի դիմաց):

Ակտիվների յուրացումը հաճախ ուղեկցվում է կեղծ կամ ապակողմորոշող գրանցումներով կամ փաստաթղթերով, որպեսզի թաքցվի ակտիվների առկա չլինելը կամ առանց համապատասխան հաստատման գրավորումը:

#### *Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատումներ*

Ա6. Հանրային ոլորտի աուդիտորի պատասխանատվությունը առնչվող խարդախությանը կարող է առաջանալ օրենքի, մասնագիտական կարգավորման, հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերահսկող այլ մարմնի կամ աուդիտորի կարգավիճակի պահանջներից: Հետևաբար, հանրային ոլորտի աուդիտորի պատասխանատվությունը կարող է սահմանափակված չլինել միայն ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկումից, բայց կարող է ներառել խարդախությունը դիտարկելու պատասխանատվության ավելի լայն շրջանակ:

#### **Մասնագիտական կասկածամտություն (հղում պար. 12-14)**

Ա7. Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը պահանջում է շարունակական հարցում արդյո՞ք ձեռք բերված տեղեկատվությունը և աուդիտորական ապացույցները մատնանշում են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման առկայություն: Այն ներառում է աուդիտորական ապացույցներում ներառված տեղեկատվության և, եթե տեղին է, պատրաստման և պահպանման վերահսկողության արժանահավատության դիտարկում: Խարդախության հատկանիշներից ելնելով, աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը հատկապես կարևոր է, երբ դիտարկվում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը:

Ա8. Չնայած, որ աուդիտորից չի կարելի ակնկալել ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց անկեղծության և ազնվության նախկին փորձի անտեսում, աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը հատկապես կարևոր է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկման ժամանակ, քանի որ կարող էին լինել հանգամանքների փոփոխություն:

Ա9. ԱՄՄ-ների համաձայն իրականացված աուդիտը հազվադեպ է ներառում փաստաթղթերի իսկության հետազոտում կամ պահանջ, որ աուդիտորը ուսանի կամ լինի փաստաթղթերի իսկության փորձագետ:<sup>15</sup> Այնուամենայնիվ, երբ աուդիտորը հայտնաբերում է հանգամանք, որը աուդիտորին համոզում է, որ փաստաթուղթը կարող է իսկական չլինել կամ փաստաթղթում պայմանները փոխվել են և աուդիտորը այդ մասին տեղեկացված չէ, ապա հետագա հետաքննման հնարավոր ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- երրորդ կողմի հետ անմիջական հաստատում,
- փաստաթղթի իսկության վերաբերյալ փորձագետի գնահատման օգտագործում:

#### **Քննարկում աուդիտի թիմի ներսում (հղում պար. 15)**

<sup>15</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ Ա. 47:

Ա10. Աուդիտի թիմի ներսում քննարկումները խարդախության հետևանքով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ՝

- աուդիտի թիմի ավելի փորձառու անդամներին հնարավորություն է տալիս կիսել իրենց տեսակետները՝ թե ինչպես և երբ են ֆինանսական հաշվետվությունները ենթակա խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման,
- հնարավորություն է տալիս աուդիտորին դիտարկել համապատասխան մոտեցումներ այդ կասկածելի դեպքերում և որոշել՝ թե աուդիտի թիմի որ անդամներն են իրականացնելու որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր,
- աուդիտորին թույլ է տալիս որոշել՝ թե ինչպես աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները տարածել աուդիտի թիմում և ինչպես վերաբերվել աուդիտորի ուշադրությունը գրաված խարդախության փաստերին:

Ա11. Քննարկումները կարող են ներառել հետևյալ հարցերը՝

- աուդիտի թիմի անդամների միջև տեսակետների փոխանակում՝ թե ինչպես և երբ են նրանք համոզված, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ենթակա լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման, ինչպես կարող էր ղեկավարությունը իրագործել կամ թաքցնել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում, և ինչպես կարող էին կազմակերպության ակտիվները յուրացվել,
- հանգամանքների դիտարկում, որոնք կարող են մատնանշել հասույթների կառավարում և ղեկավարության կողմից հասույթների կառավարման գործելաճ, որը կարող է առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում,
- կազմակերպության վրա ազդող ներքին և արտաքին գործոնների դիտարկում, որոնք կարող են ղեկավարության կամ այլ անձանց համար առաջացնել խարդախություն կատարելու խթան կամ ճնշում, հնարավորություն տալ խարդախության իրագործման համար կամ մատնանշել մշակույթ կամ միջավայր, որը թույլ է տալիս ղեկավարությանը կամ այլ անձանց արդարացնել խարդախության իրագործումը,
- դիտարկել ղեկավարության ներգրավվածությունը յուրացման հնարավորություն ունեցող ակտիվներին կամ դրամական միջոցներին մուտք ունեցող աշխատակիցներին վերահսկման մեջ,
- ղեկավարության կամ այլ աշխատակիցների կենսակերպի անսովոր կամ անբացատրելի փոփոխություն, որը գրավել է աուդիտի թիմի ուշադրությունը,
- աուդիտի ողջ ընթացքում վերաբերմունքի պատշաճ պահպանման կարևորում վերաբերող խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման հնարավորությանը,
- հանգամանքների տեսակների դիտարկում, որոնք եթե առկա են, կարող են մատնանշել խարդախության հնարավորություն,
- դիտարկում՝ թե ինչպես անկանխատեսելիության տարր ներառել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների կամ աստիճանի մեջ,
- աուդիտորական ընթացակարգերի դիտարկում, որոնք կարող են ընտրվել խարդախության հետևանքով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ և արդյո՞ք որոշ տեսակի աուդիտորական ընթացակարգերը ավելի արդյունավետ են, քան մյուսները,
- աուդիտորի ուշադրությունը գրաված խարդախության այլ փաստերի դիտարկում,

- ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի դիտարկում:

## **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ**

### *Հարցումներ ղեկավարությանը*

#### **Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի ղեկավարության գնահատումը (հղում պար. 17(ա))**

Ա12. Ղեկավարությունը ընդունում է իր պատասխանատվությունը կազմակերպության ներքին վերահսկողության և ֆինանսական հաշվե-տվությունների պատրաստման համար: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է ղեկավարությանը հարցումներ կատարել խարդախության ռիսկի ղեկավարության սեփական գնահատման և այն կանխարգելելու և բացահայտելու վերահսկողության ներդրված գործողությունների վերաբերյալ: Նման ռիսկերի և վերահսկողության գործողությունների ղեկավարության գնահատումների բնույթը, աստիճանը և հաճախությունը կարող է փոփոխվել կազմակերպությունից կազմակերպություն: Որոշ կազմակերպություններում ղեկավարությունը կարող է կատարել տարեկան մանրամասն գնահատումներ կամ որպես շարունակական մոնիթորինգի մաս: Այլ կազմակերպություններում ղեկավարության գնահատումները կարող են լինել պակաս համակարգված և պակաս հաճախակի: Ղեկավարության գնահատման բնույթը, աստիճանը և հաճախությունը տեղին են կազմակերպության վերահսկողության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների համար: Օրինակ, փաստը, որ ղեկավարությունը չի կատարել խարդախության ռիսկի գնահատում, կարող է որոշ դեպքերում մատնանշել, որ ղեկավարությունը պակաս կարևորություն է տալիս ներքին վերահսկողությանը:

#### **Փոքր ընկերություններին հատուկ դիտարկումներ**

Ա13. Որոշ կազմակերպություններում, հատկապես փոքր, ղեկավարության գնահատումը կարող է կենտրոնացված լինել աշխատակիցների կողմից խարդախության կամ ակտիվների յուրացման վրա:

#### **Ղեկավարության գործընթացները խարդախության ռիսկի որոշման և ձեռնարկված մոտեցումների վերաբերյալ (հղում պար. 17(բ))**

Ա14. Բազմաթիվ գործունեության տարածքներ ունեցող կազմակերպության դեպքում ղեկավարության գործընթացները կարող են ներառել գործունեության վայրերի կամ սեգմենտների մոնիտորինգի տարբեր մակարդակներ: Ղեկավարությունը նմանապես կարող է հայտնաբերել գործունեության մասնավոր տարածքներ կամ սեգմենտներ, որոնց համար խարդախության ռիսկը ավելի հավանական է:

### *Հարցումներ ղեկավարությանը և կազմակերպության ներսում այլ անձանց (հղում պար.18)*

Ա15. Աուդիտորի հարցումները ղեկավարությանը կարող են օգտակար տեղեկատվություն տրամադրել աշխատակիցների կողմից խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ: Սակայն, նման

հարցումները քիչ հավանական է, որ տրամադրեն տեղեկատվություն ղեկավարության կողմից խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ: Կազմակերպության ներսում այլ անձանց կատարված հարցումները կարող են այդ անձանց հնարավորություն տալ աուդիտորին տրամադրելու տեղեկատվություն, որը այլ դեպքերում չէր հաղորդվի:

Ա16. Խարդախության առկայության կան կասկածելու վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարող է կատարվել հարցումներ կազմակերպության ներսում գտնվող հետևյալ անձանց՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացում ուղղակիորեն չներգրավված գործառնական աշխատակիցներին,
- տարբեր իրավասությունների մակարդակ ունեցող աշխատակիցներին,
- բարդ կամ անսովոր գործարքների գրանցման մեջ ներգրավված և նրանց վերահսկող աշխատակիցներին,
- կազմակերպության ներքին իրավաբանին,
- վարքագծի համար պատասխանատու գլխավոր պաշտոնյային կամ համարժեք անձին,
- խարդախության փաստերի կարգավորումով զբաղվող անձին կամ անձանց:

Ա17. Ղեկավարությունը հաճախ լավագույն դիրքում է իրագործելու խարդախություն: Հետևաբար, մասնագիտական կասկածամտությամբ ղեկավարության հարցումների պատասխանները ուսումնասիրելու ժամանակ, աուդիտորը կարող է որոշել, որ պետք է համատեղել տարբեր աղբյուրներից հարցումների պատասխանները:

*Հարցումներ ներքին աուդիտին (հղում՝ պարագրաֆ 19)*

Ա18. ԱՄՍ 315-ը և ԱՄՍ 610-ը սահմանում են պահանջներ և տրամադրում ուղեցույցներ քիչ աուդիտի բաժին ունեցող կազմակերպություններում աուդիտի իրականացման համար:<sup>16</sup> Խարդախության համատեքստում այդ ԱՄՍ-ների պահանջների կատարման ժամանակ, աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել ներքին աուդիտի որոշակի գործողությունների վերաբերյալ, օրինակ.

- տարվա ընթացքում ներքին աուդիտորների կողմից խարդախության հայտնաբերման համար իրականացված ընթացակարգեր, եթե կան,
- արդյո՞ք ղեկավարությունը բավարար մոտեցում է դրսևորել այդ ընթացակարգերի արդյունքի նկատմամբ:

*Պատկերացում կազմել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ (հղում՝ պարագրաֆ 20)*

Ա19. Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում են կազմակերպության համակարգերը վերաբերող ռիսկերի մոնիտորինգին, ֆինանսական վերահսկողությանը և օրենքներին համապատասխանությունը: Շատ երկրներում, կորպորատիվ կառավարման գործելաոճը լավ մշակված է և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ակտիվ դերակատարություն ունեն կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի գնահատման և առնչվող ներքին վերահսկողության մոնիտորինգի մեջ: Քանի որ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության պատասխա-

<sup>16</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 23, և ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>:

նատվությունը կարող է փոխվել ըստ կազմակերպության և ըստ երկրի, կարևոր է, որ աուդիտորը հասկանա համապատասխան պատասխանատվությունը, որը հնարավորություն կտա աուդիտորին պատկերացում կազմել համապատասխան անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ:<sup>17</sup>

Ա20. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ պատկերացումները կարող են գիտելիքներ տրամադրել ղեկավարության կողմից խարդախության ռիսկի, խարդախության ռիսկի նկատմամբ ներքին վերահսկողության համապատասխանության և ղեկավարության ազնվության և անկեղծության մասին: Աուդիտորը կարող է այդ գիտելիքները ձեռք բերել տարբեր ուղիներով, օրինակ՝ մասնակցել այդպիսի քննարկումներին, կարդալով այդ քննարկումների արձանագրությունները կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումներ կատարելով:

### **Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ**

Ա21. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ներգրավված են ղեկավարության մեջ: Դա կարող է լինել փոքր կազմակերպությունների դեպքում, երբ միակ սեփականատերը ղեկավարում է կազմակերպությունը և որևէ այլ անձ չունի կառավարման իրավասություններ: Նման դեպքերում, քանի որ չկա ղեկավարությունից առանձին վերահսկողություն, աուդիտորը սովորաբար չի իրականացնում որևէ գործողություն:

#### *Այլ տեղեկատվության նկատառումներ (հղում՝ պար. 23)*

Ա22. Ի լրումն վերլուծական ընթացակարգերից ձեռք բերված տեղեկատվության, կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ այլ տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշման համար: Աուդիտի թիմի ներսում քննարկումը կարող է տրամադրել տեղեկատվություն, որը օգտակար է այդ ռիսկերը որոշելու համար: Ի լրումն, աուդիտի առաջադրանքի ընդունման և շարունակման առումով ձեռք բերված տեղեկատվությունը և կազմակերպության համար իրականացված այլ ծառայություններից ստացված փորձը, օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքից, կարող է տեղին լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշման համար:

#### *Խարդախության ռիսկի գործոնների գնահատում (հղում՝ պար. 24)*

Ա23. Փաստը, որ խարդախությունը սովորաբար թաքցվում է, կարող է այն դարձնել խիստ դժվար հայտնաբերվող: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է որոշել դեպքեր կամ պայմաններ, որոնք մատնանշում են խարդախություն գործելու խթան կամ ճնշում կամ հնարավորություն են տալիս գործելու խարդախություն (խարդախության ռիսկի գործոններ): Օրինակ.

- լրացուցիչ բաժնետիրական կապիտալի ներգրավման անհրաժեշտությունից ելնելով երրորդ անձանց ակնկալիքների բավարարումը կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու ճնշում,

<sup>17</sup> ԱՄՍ 260, պարագրաֆներ Ա1 և Ա8, որտեղ քննարկվում է, թե ում հետ է աուդիտորը հաղորդակցվում, երբ կառավարման համակարգը հստակ սահմանված չէ:



- զգալի պարզևավճարների շնորհում, եթե բավարարվում են շահութաբերության անհրատեսական նպատակակետ, կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու խթան, և
- անարդյունավետ վերահսկողության համակարգը կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու հնարավորություն:

Ա24. Խարդախության ռիսկի գործոնները հեշտությամբ չեն դասակարգվում ըստ կարևորության: Խարդախության ռիսկի գործոնների կարևորությունը լայնորեն փոխվում է: Այդ գործոններից մի քանիսը առկա կլինեն այն կազմակերպություններում, որտեղ մասնակի իրավիճակը չի հանդիսանում էական խեղաթյուրման ռիսկ: Հետևաբար, որոշելու համար՝ արդյո՞ք խարդախության ռիսկի գործոնը առկա է և արդյո՞ք այն պետք է հաշվի առնել խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման համար, պահանջում է պրոֆեսիոնալ դատողության կիրառում:

Ա25. Հավելված 1-ը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվության և ակտիվների յուրացման խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ: Այդ ներկայացված ռիսկի գործոնները դասակարգված են ելնելով երեք պայմաններով, որոնք հիմնականում առկա են խարդախության ժամանակ.

- խարդախություն գործելու խթան կամ ճնշում,
- խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորություն, և
- խարդախության արարքի արդարացման ընդունակություն:

Վերաբերմունք արտացոլող ռիսկային գործոնները, որը թույլ է տալիս արդարացնել խարդախության արարքը, կարող է աուդիտորի կողմից դիտելու ենթակա չլինել: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է տեղեկանալ նման տեղեկատվության առկայության վերաբերյալ: Չնայած, որ հավելված 1-ում նկարագրված ռիսկային գործոնները ծածկում են աուդիտորին հանդիպող իրավիճակների լայն շրջանակ, նրանք միայն օրինակներ են և կարող են առկա լինել այլ ռիսկային գործոններ:

Ա26. Կազմակերպության մեծությունը, բարդությունը և սեփականության հատկանիշները ունեն կարևոր ազդեցություն խարդախության ռիսկի գործոնների դիտարկման վրա: Օրինակ՝ խոշոր կազմակերպության դեպքում, կարող են լինել գործոններ, որոնք սահմանափակում են ղեկավարության կողմից անպատշաճ արարքների կատարումը, ինչպիսիք են.

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից արդյունավետ վերահսկողություն,
- ներքին աուդիտի արդյունավետ բաժին,
- վարքագրքի առկայություն և կիրառում:

Ավելին, գործունեության սեգմենտի մակարդակով խարդախության ռիսկի գործոնների դիտարկումը տալիս է տարբեր պատկերացում ամբողջական կազմակերպության մակարդակով դիտարկման համեմատ:

## **Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ**

Ա27. Փոքր կազմակերպության դեպքում, բոլոր կամ որոշ դիտարկումներ կարող են կիրառելի չլինել կամ պակաս տեղին: Օրինակ՝ փոքր կազմակերպությունը կարող է չունենալ վարքագիրք, բայց փոխարենը կարող է մշակած լինի մշակույթ, որը բանավոր հաղորդակցության կամ ղեկավարության սեփական օրինակով կարևորում է ազնվությունը և վարքագիծը: Փոքր կազմակերպությունում, մեկ անձի կողմից ղեկավարման գերակայությունը հիմնականում չի մատնանշում կամ հանդիսանում ղեկավարության թերություն՝ ներկայացնելու և հաղորդելու ներքին վերահսկողության և ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի նկատմամբ պատշաճ վերաբերմունք: Որոշ կազմակերպություններում, ղեկավարության հաստատման անհրաժեշտությունը կարող է փոխհատուցել այլ կերպ թերի վերահսկողությանը և նվազեցնել աշխատակիցների կողմից խարդախության ռիսկը: Այնուամենայնիվ, մեկ անձի կողմից ղեկավարության գերակայությունը կարող է լինել ներքին վերահսկողության հնարավոր թերություն, քանի որ առկա է ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման հնարավորություն:

### **Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում**

*Հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության ռիսկը (հղում՝ պար. 26)*

Ա28. Հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը հաճախ առաջանում է հասույթի գերազնահատումից, օրինակ՝ հասույթի ժամկետից շուտ կամ արհեստական հասույթի ճանաչումով: Այն կարող է նաև առաջանալ հասույթների թերազնահատումից, օրինակ՝ անպատշաճ ուշացնելով հասույթի ճանաչումը:

Ա29. Հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության ռիսկը ավելի բարձր է որոշ կազմակերպություններում քան մյուսներում: Օրինակ՝ ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում ղեկավարության վրա կարող են լինել ճնշումներ և խթաններ կատարելու ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում հասույթի անպատշաճ ճանաչման միջոցով, երբ, օրինակ՝ արդյունքը չափվում է հասույթի տարեց տարի աճով կամ շահույթով: Նմանապես, օրինակ՝ հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության ռիսկը կարող է լինել ավելի բարձր այն կազմակերպություններում, որոնք հասույթի մեծ մասը ստանում են կանխիկ վճարումներով:

Ա30. Ենթադրությունը, որ հասույթի ճանաչման հետ կապված առկա է խարդախություն, կարելի է հաղթահարել: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ առկա է հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրման ռիսկ այն դեպքում, երբ առկա է միակ հասույթի պարզ տեսակ, օրինակ՝ մեկ վարձակալությամբ տրված բնակարանային համալիրի վարձակալության հասույթ:

*Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում, և կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ պարկերացումը (հղում՝ պար. 27)*

Ա31. Ղեկավարությունը կարող է կատարել դատողություններ կատարման համար նախընտրած վերահսկողության գործողությունների և նախընտրած ենթադրություն-

ների ռիսկերի բնույթի և աստիճանի վերաբերյալ:<sup>18</sup> Որոշելու համար վերահսկողության գործողությունները՝ կանխարգելելու և բացահայտելու խարդախությունը, ղեկավարությունը հաշվի է առնում խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը: Որպես այդ նկատառման մաս ղեկավարությունը կարող է եզրահանգել, որ ծախսերի առումով նպատակահարմար չէ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի նվազեցման նպատակով որոշակի վերահսկողության գործողության իրականացումը:

Ա32. Հետևաբար, աուդիտորի համար կարևոր է պատկերացում կազմել խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նպատակով ղեկավարության կողմից մշակված վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ: Այդ նպատակով, աուդիտորը կարող է սովորել, օրինակ, որ ղեկավարությունը գիտակցաբար ընտրել է ընդունել պատասխանատվության անբավարար բաշխման հետ կապված ռիսկը: Այդ տեղեկատվության ձեռք բերումը նաև կարող է օգտակար լինել որոշելու խարդախության ռիսկի գործոնները, որը կարող է ազդել աուդիտորի գնահատման վրա վերաբերող այն ռիսկին, որ խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է առկա լինել էական խեղաթյուրում:

### **Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ**

*Ընդհանուր մոտեցումներ (հղում՝ պար. 28)*

Ա33. Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ մոտեցումների որոշումը սովորաբար ներառում է դիտարկումը՝ թե ինչպե՞ս աուդիտի ընդհանուր իրականացումը կարող է արտացոլել մասնագիտական կասկածամտության բարձրացումը, օրինակ.

- էական գործարքները հիմնավորող փաստաթղթերի բնույթի և աստիճանի ընտրության զգայունության աճը,
- էական հարցերի վերաբերյալ ղեկավարության պարզաբանումների կամ գրավոր հայտարարությունների համատեղման անհրաժեշտության աճը:

Այն նաև ներառում է ավելի ընդհանուր դիտարկումների իրականացում՝ պլանավորած յուրահատուկ ընթացակարգերի իրականացմանը զուգահեռ. այդ նկատառումները ներառում են պարագրաֆ 29-ում ներկայացված հարցերը, որոնք քննարկվում են ստորև:

*Աշխատակազմին հանձնարարում և վերահսկողություն (հղում՝ պար. 29)*

Ա34. Աուդիտորը կարող է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ, օրինակ, հատուկ հմտություններ և գիտելիքներ ունեցող լրացուցիչ անձնաց ներգրավում, ինչպիսիք են հետաքննչական և SS փորձագետ, կամ առաջադրանքում հանձնարարելով մեծ թվով փորձառու մասնագետների:

<sup>18</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա48:

Ա35. Աուդիտորի վերանայման աստիճանը կախված է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից և աշխատանքները իրականացնող թիմի անդամների հմտություններից:

*Աուդիտորական ընթացակարգերի ընտրության անկանխատեսելիություն (հղում՝ պար. 29գ)*

Ա36. Իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթում, ժամկետներում կամ աստիճանում անկանխատեսելիության տարրի ներառումը կարևոր է, քանի որ կազմակերպության ներսում գտնվող անձինք, ովքեր ծանոթ են առաջադրանքում սովորաբար իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերին ավելի ընդունակ կլինեն թաքցնել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը: Դրան կարելի է հասնել, օրինակ.

- ընտրված հաշիվների մնացորդների և հավաստումների համապարփակ ընթացակարգերի իրականացում, որոնք այլ կերպ չեն ստուգվում՝ ելնելով իրենց էականությունից կամ ռիսկից,
- աուդիտորական ընթացակարգերի ժամկետների անակնկալ փոփոխություններ,
- օգտագործելով ընտրանքի տարբեր մեթոդներ,
- աուդիտորական ընթացակարգերը իրականացնել տարբեր տարածքներում կամ որոշակի տարածքներում առանց նախազգուշացման:

*Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ հավաստման մակարդակով աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում (հղում՝ պար. 30)*

Ա37. Աուդիտորի կողմից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ հավաստման մակարդակով մոտեցումը կարող է ներառել աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և աստիճանի փոփոխություն հետևյալ կերպ.

- իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կարող է անհրաժեշտ լինել փոխել, որպեսզի ձեռք բերվի աուդիտորական ապացույց, որը ավելի արժանահավատ է և տեղին, կամ ձեռք բերել լրացուցիչ համահավաստող տեղեկատվություն: Դա կարող է միաժամանակ ազդել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի տեսակի և նրանց համախմբման վրա: Օրինակ.
  - որոշ ակտիվների ֆիզիկական դիտումը կամ գնումը կարող է ավելի կարևոր դառնալ կամ աուդիտորը կարող է նախընտրել օգտագործել աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդներ կարևոր հաշիվներում կամ էլեկտրոնային գործարքների փաթեթում ներառված տվյալների հավաքագրման համար,
  - աուդիտորը կարող է մշակել ընթացակարգեր լրացուցիչ համահավաստող տեղեկատվության ձեռքբերման նպատակով: Օրինակ, եթե աուդիտորը որոշում է, որ ղեկավարությունը գտնվում է ճնշման տակ՝ բավարարելու հասույթի ակնկալիքները, կարող է առկա լինել կից ռիսկ, որ ղեկավարությունը գերազնահատում է վաճառքները՝ կնքելով հասույթի ճանաչումը բացառող պայմաններ պարունակող վաճառքի պայմանագրեր կամ մինչև առաքումը ներկայացնելով վաճառքի հաշիվներ: Նման իրավիճակներում, աուդիտորը կարող է, օրինակ՝ նախազօժել արտաքին

հաստատումներ, որոնք հաստատում են ոչ միայն առկա մնացորդները, այլև վաճառքի համաձայնագրերի մանրամասները, ներառյալ ամսաթիվը, վերադարձման իրավունքը և առաքման պայմանները: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է արդյունավետ համարել նման արտաքին հաստատումները հավելել կազմակերպության ֆինանսական գործառույթներ չունեցող աշխատակազմին հարցումներով վերաբերող վաճառքի համաձայնագրի և առաքման պայմանների փոփոխության վերաբերյալ,

- համապարփակ ընթացակարգերի ժամկետները կարող են անհրաժեշտ լինել փոփոխել: Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կամ նրան մոտ համապարփակ թեստավորման իրականացումը ավելի լավ է հասցեագրում խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը: Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ հաշվի առնելով կանխամտածված խեղաթյուրումների կամ աղավաղումների գնահատված ռիսկը, աուդիտորական ընթացակարգերը ընդլայնելու աուդիտորական եզրահանգումները միջանկյալ ժամանակաշրջանից մինչև ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ արդյունավետ չեն: Եվ հակառակը, կանխամտածված խեղաթյուրման պատճառով, օրինակ՝ անպատշաճ հասույթի ճանաչում ներառող խեղաթյուրում, կարող է սկսված լինել միջանկյալ ժամանակաշրջանից սկսած, աուդիտորը կարող է ընտրել կիրառել համապարփակ ընթացակարգեր գործարքների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում կամ ողջ ընթացքում,
- կիրառված ընթացակարգերի աստիճանը արտացոլում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել ավելացնել ընտրանքի չափը կամ կիրառել վերլուծական ընթացակարգեր ավելի մանրամասն մակարդակներում: Նման մեթոդները կարող են օգտագործվել կարևոր էլեկտրոնային փաթեթներից ընտրելով գործարքների ընտրանք, որոշակի հատկանիշներով գործարքները դասակարգելով կամ թեստավորել ողջ բազմությունը՝ ընտրանքի փոխարեն:

Ա38. Եթե աուդիտորը որոշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը ազդում է պաշարների քանակի վրա, ապա կազմակերպության պաշարների գրանցումների քննումը կարող է օգնել որոշելու տարածքներ և պաշարներ, որոնք մասնավոր ուշադրություն են պահանջում պաշարների գույքագրման ընթացքում կամ հետո: Նման վերանայումը կարող է հանգել որոշման՝ առանց նախազգուշացման որոշ տարածքներում դիտելու պաշարների գույքագրումը կամ միաժամանակ իրականացնել պաշարների գույքագրում բոլոր տարածքներում:

Ա39. Աուդիտորը կարող է որոշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ, որոնք ազդում են մի քանի հաշիվների և հավաստումների վրա: Դրանք կարող են ներառել ակտիվների գնահատումը, մասնավոր գործարքներին առնչվող գնահատումները (ինչպես օրինակ՝ գործունեության միավորումները, վերակազմավորումները կամ գործունեության սեզմենտի օտարումը) և կարևոր հաշվեգրված որոշ պարտավորություններ (ինչպես օրինակ՝ թոշակային կամ այլ հետաշխատանքային փոխհատուցումների պլաններ, կամ էկոլոգիական պարտավորություններ): Ռիսկը կարող է նաև առնչվել կրկնվող գնահատումների ենթադրությունների զգալի փոփոխություններին: Կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ հավաքագրված տեղեկատվությունը կարող է օժանդակ-

կել ղեկավարության գնահատումների և դրանց համար կիրառված դատողությունների և ենթադրությունների ողջամտության գնահատմանը: Նախորդ ժամանակաշրջաններում ղեկավարության կողմից կիրառված նմանատիպ դատողությունների և ենթադրությունների հետընթաց վերանայումը նույնպես կարող է տալ պատկերացում ղեկավարության գնահատումները հիմնավորող դատողությունների և ենթադրությունների ողջամտության վերաբերյալ:

Ա40. Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի հասցեագրման նպատակով հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են նրանք, որոնք ցույց են տալիս անկանխատեսելիության տարրի ներառում, ինչպես ներկայացված է հավելված 2-ում: Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման, ներառյալ հասույթի ճանաչման հետ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման, և ակտիվների յուրացման հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատման օրինակներ:

*Ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված աուդիտորական ընթացակարգեր*

Հաշվեմատյանի գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ (հղում պար. 32(ա))

Ա41. Խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի աղավաղում՝ հաշվեմատյանում կատարելով անպատշաճ կամ առանց հաստատման գրանցումներ: Դա կարող է պատահել ողջ տարվա ընթացքում կամ ժամանակաշրջանի վերջում, կամ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների ճշգրտումներ, որոնք չեն արտացոլված հաշվեմատյանի մուտքերում, ինչպես օրինակ՝ համախմբման ճշգրտումները և վերադասակարգումները:

Ա42. Ավելին, հաշվեմատյանի գրանցումների նկատմամբ վերահսկողության չարաշահումից առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկումը աուդիտորի կողմից կարևոր է, քանի որ համակարգված գործընթացները և վերահսկողության գործողությունները կարող են նվազեցնել ոչ դիտավորյալ սխալի ռիսկը, սակայն չեն կարող հաղթահարել այն ռիսկը, որ անձինք կարող են չարաշահել այդ համակարգված գործընթացները, օրինակ՝ փոխելով ընդհանուր հաշվեմատյանում կամ ֆինանսական հաշվետվության համակարգում ավտոմատ գրանցվող գործարքների գումարները: Ավելին, երբ տեղեկատվության փոխանցման համար օգտագործվում է SS, կարող է լինել քիչ կամ անտեսանելի փաստ տեղեկատվության համակարգում նման ենթափանցումների վերաբերյալ:

Ա43. Երբ որոշվում և ընտրվում են հաշվեմատյանի գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ թեստավորման և ընտրված հոդվածների հիմնավորումներ զննման համապատասխան մեթոդի որոշելու նպատակով, հետևյալ հարցերը տեղին են.

- *խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատում*՝ ռիսկի գործոնների առկայությունը և խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման ժամանակ աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ

- տեղեկատվությունը կարող է աուդիտորին օժանդակել որոշել հաշվետմատյանների գրանցումների որոշակի դասեր և այլ ճշգրտումներ թեստավորման համար,
- *հաշվեմատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների նկատմամբ իրականացված վերահսկողության գործողություններ`* հաշվեմատյանի գրանցումների և ճշգրտումներ պատրաստման և մուտքագրման նկատմամբ վերահսկողության արդյունավետ գործողությունները կարող են նվազեցնել անհրաժեշտ համապարփակ թեստերի աստիճանը, եթե աուդիտորը թեստավորել է վերահսկողության այդ գործողությունների արդյունավետությունը,
  - *կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության գործընթացները և ձեռք բերվող հավաստումների բնույթը`* շատ կազմակերպությունների համար գործարքների պարզ հաշվառումը ներառում է ձեռքով և ավտոմատացված քայլերի և ընթացակարգերի համախումբ: Նմանապես, հաշվեմատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների հաշվառումը ներառում է ձեռքով և ավտոմատացված ընթացակարգեր և վերահսկողության գործողություններ: Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի համար օգտագործվում է տեղեկատվական տեխնոլոգիա, հաշվեմատյանների գրանցումները և այլ ճշգրտումները կարող են առկա լինել միայն էլեկտրոնային ձևերով,
  - *հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների կեղծման հատկանիշներ`* հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների անպատշաճ լինելը հաճախ պարունակում է յուրահատուկ հատկանիշներ: Նման հատկանիշները կարող են ներառել մուտքեր, որոնք. (ա) կատարվել են չառնչվող, անսովոր կամ հազվադեպ օգտագործվող հաշիվներում, (բ) կատարվել են անձանց կողմից, ովքեր սովորաբար չեն կատարում հաշվեմատյանի գրանցումներ, (գ) գրանցվել են ժամանակաշրջանի վերջում կամ, որպես փակման ձևակերպումներ, որոնք ունեն անբավարար կամ ոչ մի բացատրություն կամ նկարագրություն, (դ) կատարվել են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումից առաջ կամ ընթացքում, կամ (ե) պարունակում են կլորացված կամ հաստատուն ավարտվող թվեր,
  - *հաշիվների բնույթը և բարդությունը`* հաշիվների վրա կարող է կիրառվել անհամապատասխան հաշվեմատյանի գրանցումներ կամ ճշգրտումներ, որոնք (ա) պարունակում են բարդ կամ անսովոր բնույթի գործարքներ, (բ) պարունակում են կարևոր գնահատումներ և ժամանակաշրջանի վերջում ճշգրտումներ, (գ) անցյալում հակված էին խեղաթյուրումների, (դ) ժամանակին չեն համաձայնեցվել կամ պարունակում են չհամաձայնեցված տարբերություններ, (ե) պարունակում են ներկազմակերպության գործարքներ կամ (զ) այլ կերպ կապված են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկին: Գործունեության մի քանի տարածքներ և բաղադրիչներ պարունակող կազմակերպության աուդիտի ժամանակ հաշվի են առնվում տարբեր տարածքներից հաշվեմատյանի գրանցումների ընտրությունը,
  - *բնականոն գործունեությունից դուրս հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների հաշվառումը`* ոչ սովորական հաշվեմատյանի գրանցումները կարող է ենթակա լինել ներքին վերահսկողության միևնույն մակարդակին, քանի որ հաշվեմատյանի այդ գրանցումները կրկնվող հիմունքներով օգտագործվում են գործարքների գրանցման համար, ինչպես օրինակ` ամսական վաճառքները, գնումները և դրամական վճարումները:

Ա44. Աուդիտորը պրոֆեսիոնալ դատողություն է կիրառում որոշելու համար հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների թեստավորման բնույթը, ժամկետները և

աստիճանը: Սակայն, քանի որ հաշվեմատյանի կեղծ գրանցումները և այլ ճշգրտումները հաճախ կատարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, պարագրաֆ 32 (ա) (ii)-ը աուդիտորից պահանջում է ընտրել այդ ժամանակ կատարված հաշվեմատյանի գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ: Ավելին, քանի որ խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումները կարող են պատահել ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում և կարող է ներառել խարդախությունը թաքցնելու ծավալուն ջանքեր, պարագրաֆ 32 (ա) (iii)-ը աուդիտորից պահանջում է հաշվի առնել արդյո՞ք առկա է անհրաժեշտություն թեստավորել հաշվեմատյանի գրանցումները և այլ ճշգրտումները ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

#### *Հաշվապահական գրանցումներ (հղում պար. 32(բ))*

Ա45. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից պահանջում է կատարել որոշ դատողություններ կամ ենթադրություններ, որոնք ազդում են կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և շարունակական հիմունքներով այդ գնահատումների ողջամտության մոնիտորինգի վրա: Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը հաճախ իրականացվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կանխամտածված խեղաթյուրումների միջոցով: Դա կարելի է իրականացնել, օրինակ՝ նույն ձևով թերագնահատելով կամ գերագնահատելով բոլոր պահուստները, որպեսզի հավասարաչափ դարձվեն մի քանի ժամանակաշրջանների հասոյթները կամ հասնեն նպատակային հասոյթների մակարդակներ, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների պատկերացումը կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ:

Ա46. Նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների հետընթաց վերանայման նպատակն է որոշել արդյո՞ք առկա է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշ: Դա հարցականի տակ չի դնում նախորդ ժամանակաշրջանում աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողությունները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա:

Ա47. ԱՄՍ 540-ը<sup>19</sup> նույնպես պահանջում է հետընթաց վերանայում: Այդ վերանայումը իրականացվում է որպես ռիսկի գնահատման գործընթաց, որպեսզի ձեռք բերվի տեղեկատվություն նախորդ ժամանակաշրջանում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության գնահատման գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ, արդյունքների վերաբերյալ աուդիտորական հավաստումներ, նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետագա վերագնահատումների վերաբերյալ, որոնք կարևոր են ընթացիկ տարվա հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, և աուդիտորական ապացույցներ այն հարցերի վերաբերյալ, ինչպես օրինակ՝ գնահատման անորոշությունը, որոնք անհրաժեշտ է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվություններում: Որպես գործնական կիրառություն, աուդիտորի կողմից ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների կողմնակալության

<sup>19</sup> ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>, պարագրաֆ 9:



վերանայումը, որը կարող է առաջացնել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ՝ համաձայն սույն ԱՄՍ-ի, կարող է իրականացվել ԱՄՍ 540-ով պահանջվող վերանայման հետ համատեղ:

#### *Կարևոր գործարքների գործնական տրամաբանությունը* (հղում՝ պար. 32(գ))

Ա48. Գործոնները, որոնք կարող են ցույց տալ, որ կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս կարևոր գործարքները կամ այլ կերպ անսովոր գործարքները, միգուցե իրականացվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը կամ ակտիվների յուրացումը թաքցնելու նպատակով, ներառում են.

- այդ գործարքների ձևը խիստ բարդ է թվում (օրինակ՝ գործարքը ընդգրկում է խմբի բազմաթիվ կազմակերպությունների կամ բազմաթիվ չառնչվող երրորդ անձանց),
- ղեկավարությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց չի բացահայտել այդ գործարքների բնույթը և հաշվառումը, և առկա չէ անհրաժեշտ փաստաթղթավորում,
- ղեկավարությունը ավելի շատ կարևորություն է տալիս որոշակի հաշվապահական ձևակերպման անհրաժեշտությանը, քան թե այդ գործարքի տնտեսական նշանակությանը,
- գործարքները, որոնք ներառում են չհամախմբված կապակցված կողմեր, ներառյալ հատուկ նպատակների հաստատություններ, պատշաճորեն չեն վերանայվել կամ հաստատվել կազմակերպության կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
- գործարքները ներառում են նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմեր կամ այլ կողմեր, որոնք չունեն տվյալ գործարքը իրականացնելու հնարավորություն կամ ֆինանսական կարողություն՝ առանց աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության օժանդակության:

#### **Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն** (հղում՝ պար. 34-37)

Ա49. ԱՄՍ 330-ը աուդիտորից պահանջում է՝ հիմնվելով իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ուսումնասիրել՝ արդյո՞ք հավաստման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը շարունակում է տեղին լինել:<sup>20</sup> Նշված ուսումնասիրությունը հիմնականում որակական հարց է՝ հիմնված աուդիտորի դատողության վրա: Նման ուսումնասիրությունը կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեսակետ՝ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ և լրացուցիչ կամ տարբեր աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման անհրաժեշտության վերաբերյալ: Հավելված 3-ը ներառում է խարդախություն ներառող հանգամանքների օրինակներ:

#### *Ընդհանուր եզրակացություն ձևավորելու նպատակով վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում ժամանակաշրջանի վերջում* (հղում՝ պար. 34)

Ա50. Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ մատնանշող մասնավոր հետազոտների և կապերի որոշումը պահանջում է պրոֆեսիոնալ դատողություն:

<sup>20</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 25:

Անսովոր կապերը՝ ներառող տարեվերջի մոտ հասույթները և եկամուտները, մասնավորապես տեղին են: Դա կարող է ներառել, օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին մի քանի շաբաթներում ներկայացված անհրատեսական բարձր եկամուտներ կամ անսովոր գործարքներ, կամ եկամուտ, որը չի համապատասխանում գործունեությունից դրամական հոսքերի հետագծին:

#### *Հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ նկատառումներ (հղում՝ պար. 35-37)*

Ա51. Քանի որ խարդախությունը ներառում է խարդախություն կատարելու խթան կամ ճնշում, այն իրագործելու ենթադրվող հնարավորություն կամ արարքի որոշ արդարացում, ուստի խարդախության դեպքը չի կարող լինել առանձնացված: Հետևաբար, խեղաթյուրումներ, ինչպես օրինակ՝ միևնույն վայրում բազմաթիվ խեղաթյուրումներ անկախ ընդհանուր գումարի ոչ էական լինելուց, կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ:

Ա52. Հայտնաբերված խարդախության հետևանքները կախված են հանգամանքներից: Օրինակ՝ այլ կերպ անկարևոր խարդախությունը կարող է կարևոր լինել, եթե նրանում ներգրավված են վերադաս ղեկավարությունը: Նման իրավիճակներում, նախկինում ձեռք բերված հավաստումների արժանահավատությունը կարող է հարցականի տակ դրվել, քանի որ առկա է կասկած ներկայացված գրավոր հայտարարությունների ամբողջականության և ճշմարտացիության, ինչպես նաև, հաշվապահական գրանցումների և փաստաթղթերի իսկության վերաբերյալ: Կարող է նաև լինել աշխատակիցների, ղեկավարության կամ այլ կողմերի խարդախության հնարավոր համաձայնեցում:

Ա53. ԱՄՍ 450-ը<sup>21</sup> և ԱՄՍ 700-ը<sup>22</sup> սահմանում են պահանջներ և տալիս ուղեցույցներ խեղաթյուրումների ուսումնասիրության և բնույթի վերաբերյալ, ինչպես նաև, դրանց ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի կարծիքի վրա:

#### **Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը (հղում՝ պար. 38)**

Ա54. Բացառիկ հանգամանքների օրինակներ, որոնք կարող են առաջանալ և հարցականի տակ դնել առաջադրանքը շարունակելու աուդիտորի կարողությունը, ներառում են՝

- կազմակերպությունը չի ձեռնարկում խարդախությանը առնչվող համապատասխան գործողություններ, որոնք աուդիտորը համարում է անհրաժեշտ տվյալ հանգամանքներում, նույնիսկ եթե խարդախությունը էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների առումով,
- խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի դիտարկումը և աուդիտորական թեստերի արդյունքները մատնանշում են խարդախության էական և համատարած նշանակալից ռիսկ, կամ
- աուդիտորը ունի զգալի մտահոգություն ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կարողության կամ ազնվության վերաբերյալ:

Ա55. Հնարավոր հանգամանքների բազմազանության պատճառով հնարավոր չէ որոշակի կերպով նկարագրել առաջադրանքից հրաժարման պատշաճ լինելու դեպքերը:

<sup>21</sup> ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»:

<sup>22</sup> ԱՄՍ 700, «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում»:

Աուդիտորի եզրահանգման վրա ազդող գործոնները ներառում են ղեկավարության անդամի կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձի ներգրավվածության հետևանքները (որը կարող է ազդել ղեկավարության գրավոր հայտարարության արժանահավատությունը) և կազմակերպության հետ աուդիտորի շարունակյա կապի ազդեցությունը:

Ա56. Աուդիտորը տվյալ հանգամանքներում ունի մասնագիտական և իրավական պատասխանատվություն և այդ պատասխանատվությունը կարող է փոխվել երկրից երկիր: Որոշ երկրներում, օրինակ՝ աուդիտորը կարող է պարտավոր լինել զեկուցել կամ հաշվետվություն ներկայացնել աուդիտի նշանակումը կատարած անձին կամ անձանց կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին: Հաշվի առնելով հանգամանքների բացառիկ բնույթը և իրավական պահանջները, աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել դիմելու իրավական խորհրդատվության, երբ որոշում է առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտությունը և որոշելու քայլերի համապատասխան ընթացքը՝ ներառյալ բաժնետերերին, կարգավորող մարմիններին կամ այլոց հաշվետվություն ներկայացնելը:<sup>23</sup>

#### *Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ*

Ա57. Հանրային ոլորտին առնչվող շատ դեպքերում, առաջադրանքից հրաժարվելու աուդիտորի այլընտրանքը կարող է հնարավոր չլինել՝ ելնելով կարգավիճակի բնույթից կամ հանրային շահի նկատառումներից:

#### **Գրավոր հայտարարություններ (հղում՝ պար. 39)**

Ա58. ԱՄՍ 580-ը<sup>24</sup> սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց աուդիտի ընթացքում ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից համապատասխան գրավոր հայտարարություններ ձեռք բերելու վերաբերյալ: Ի լրումն նրանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման սեփական պատասխանատվության ընդունմանը, կարևոր է, որ անկախ կազմակերպության մեծությունից, ղեկավարությունը և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ընդունեն իրենց պատասխանատվությունը խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նպատակով ներքին վերահսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման համար:

Ա59. Խարդախության բնույթի և խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման ժամանակ աուդիտորին հանդիպող դժվարությունների պատճառով, կարևոր է, որ աուդիտորը ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերի գրավոր հայտարարություններ, որ նրանք աուդիտորին տեղեկացրել են հետևյալը.

(ա) խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկի ղեկավարության գնահատման արդյունքները, և

<sup>23</sup> ՀՄԴ Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագիծը տրամադրում է ուղեցույց առկա աուդիտորին փոխարինող աուդիտորի կողմից հաղորդակցության վերաբերյալ:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>:

(բ) նրանց գիտելիքները կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ հնարավոր խարդախությունների վերաբերյալ:

## **Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ**

*Հաղորդակցություն ղեկավարության հետ (հղում պար. 40)*

Ա60. Երբ աուդիտորը ձեռք է բերում ապացույց, որ խարդախությունը առկա է կամ կարող է առկա լինել, կարևոր է, որ հարցը, որքան հնարավոր է շուտ, ներկայացվի համապատասխան մակարդակում գտնվող ղեկավարությանը: Դա տեղին է նաև այն դեպքում, երբ հարցը դիտարկվում է որպես ոչ շարունակական (օրինակ՝ կազմակերպության ստորին մակարդակում գտնվող անձի կողմից աննշան խարդախություն): Ղեկավարության համապատասխան մակարդակի որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է և կախված է գործոններից, ինչպես օրինակ՝ համաձայնեցման հավանականությունը և կասկածվող խարդախության բնույթը և ազդեցության աստիճանը: Սովորաբար, համապատասխան մակարդակի ղեկավարությունը նվազագույնը պետք է մեկ աստիճան վերև գտնվի այն անձանցից, որոնք կասկածվում են, որ ներգրավված են խարդախությունում:

*Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում պար. 41)*

Ա61. Աուդիտորի հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է լինել գրավոր կամ բանավոր: ԱՄՍ260-ը սահմանում է գործոններ, որոնք աուդիտորը հաշվի է առնում որոշելու հաղորդակցության գրավոր կամ բանավոր լինելը:<sup>25</sup> Վերադաս ղեկավարությանը ներառող խարդախության բնույթից և զգայնությունից կամ ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրում առաջացնող խարդախությունից ելնելով, աուդիտորը այդ հարցերը պետք է ժամանակին տեղեկացնի և կարող է նաև դիտարկել այդ հարցերի գրավոր ներկայացումը:

Ա62. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է հարմար գտնել հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, երբ աուդիտորը տեղեկանում է ոչ ղեկավար աշխատակիցների կողմից խարդախության վերաբերյալ, որը չի առաջացնում էական խեղաթյուրում: Նմանապես, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող է ցանկանալ տեղյակ լինել նման հանգամանքների վերաբերյալ: Հաղորդակցության գործընթացը օժանդակվում է, երբ աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք աուդիտի նախնական փուլում համաձայնեցնում են այդ առումով կատարվելիք հաղորդակցությանը:

Ա63. Բացառիկ իրավիճակներում, երբ աուդիտորը կասկածներ ունի ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության և անկեղծության վերաբերյալ, աուդիտորը կարող է հարմար գտնել ձեռք բերել իրավական խորհրդատվություն որոշելու համար գործողությունների պատշաճ ընթացքը:

*Խարդախությանը առնչվող այլ հարցեր (հղում պար. 42)*

<sup>25</sup> ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 38:

Ա64. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ խարդախությանը առնչվող այլ հարցերի քննարկումը կարող է ներառել, օրինակ.

- խարդախության կանխարգելման և բացահայտման ուղղված վերահսկողության և ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումների բնույթի, աստիճանի և հաճախության նկատմամբ մտահոգություն,
- ղեկավարության թերացումը հասցեագրելու ներքին վերահսկողությունում բացահայտված կարևոր թերությունները, կամ համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու բացահայտված խարդախությունների նկատմամբ,
- ներքին վերահսկողության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատումը, ներառյալ ղեկավարության ընդունակության և ազնվության վերաբերյալ կասկածները,
- ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում մատնանշող ղեկավարության գործողությունները, օրինակ՝ հաշվապահական քաղաքականության ղեկավարության ընտրությունը և կիրառումը, որոնք կարող են մատնանշել ղեկավարության ջանքերը հասույթների կառավարման ուղղությամբ, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների պատկերացումը կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ,
- կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս գործարքների հաստատման համապատասխանության և ամբողջականության վերաբերյալ մտահոգություններ:

#### **Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ (հղում՝ պար. 43)**

Ա65. Աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվությունը պահպանելու հաճախորդի տեղեկատվության գաղտնիությունը կարող է բացառել խարդախության վերաբերյալ տեղեկացնելը կազմակերպությունից դուրս գտնվող երրորդ անձանց: Այնուամենայնիվ, աուդիտորի իրավական պատասխանատվությունը փոփոխվում է երկրից երկիր և, որոշակի հանգամանքներում, գաղտնանապահության պատասխանատվությունը կարող է ստորադասվել կարգավիճակի, օրենքի կամ դատական պահանջներից ելնելով: Որոշ երկրներում, ֆինանսական հաստատությունների աուդիտորը ունի իրավական պարտականություն վերադաս մարմիններին հաղորդել խարդախության դեպքերը: Նմանապես, որոշ երկրներում աուդիտորը պարտավոր է վերադաս մարմիններին հաղորդել այն դեպքերի վերաբերյալ, երբ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք թերացել են կատարել անհրաժեշտ կարգավորող գործողություններ:

Ա66. Աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել ձեռք բերել իրավական խորհրդատվություն որոշելու համար տվյալ հանգամանքներում համապատասխան գործողությունները, որոնց նպատակն է հստակեցնել անհրաժեշտ քայլերը հաշվի առնելով հայտնաբերված խարդախության հանրային շահի ասպեկտները:

*Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների վերաբերյալ հատուկ նկատարումներ*

Ա67. Հանրային ոլորտում խարդախության մասին տեղեկացնելու պահանջները, անկախ աուդիտի գործընթացներով նրանց բացահայտված լինելու հանգամանքից, կարող են ենթակա լինել աուդիտի կարգավիճակի մասնավոր պահանջներից, համապատասխան օրենքների կամ իրավական կամ այլ մարմինների պահանջներից:

## **Հավելված 1** **(հղում պար. Ա25)**

### **Խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ**

Սույն հավելվածում ներկայացված են խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ, որոնք կարող են աուդիտորին հանդիպել հանգամանքների լայն շրջանակում: Առանձին ներկայացված են աուդիտորին առնչվող խարդախության երկու տեսակները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը և ակտիվների յուրացումը: Նշված երկու տեսակի խարդախություններից յուրաքանչյուրում ռիսկի գործոնները դասակարգված են ըստ սովորաբար առկա երեք պայմանների, երբ առկա է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում. (ա) խթաններ/ճնշումներ, (բ) հնարավորություններ, և (գ) վերաբերմունք/արդարացում: Չնայած որ ռիսկի գործոնները ընդգրկում են հանգամանքների լայն շրջանակ, նրանք միայն օրինակներ են և, հետևաբար, աուդիտորը կարող է հայտանաբերել լրացուցիչ կամ տարբեր ռիսկի գործոններ: Այդ օրինակներից ոչ բոլորն են տեղին բոլոր հանգամանքներում, և որոշները կարող են ունենալ ավելի բարձր կամ ցածր կարևորություն տարբեր մեծության կամ տարբեր սեփականության հատկանիշներով կազմակերպություններում կամ տարբեր հանգամանքներում: Նաև, ռիսկի գործոնների օրինակների ներկայացված հերթականությունը նպատակ չունի արտացոլել նրան համեմատական կարևորությունը կամ հանդիպելու հաճախականությունը:

### **Ռիսկի գործոններ վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներին**

Հետևյալը ռիսկի գործոններ են վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներին:

#### *Խթաններ/ Ծնշումներ*

- Մրցակցության բարձր մակարդակ կամ շուկայի իրավիճակ՝ ուղեկցվող նվազող շահութաբերության միջակայքով,
- արագ փոփոխությունների նկատմամբ բարձր զգայնություն, օրինակ՝ տեխնոլոգիայի, արտադրանքի ոչ պիտանիության կամ տոկոսադրույքների փոփոխության նկատմամբ,
- հաճախորդների պահանջարկի զգալի նվազում և տնտեսության ճյուղի կամ ողջ տնտեսությունում գործունեության անկումների աճ,
- գործառնական վնասներ, որոնք առաջացնում են սննկացման, պարտադրվող վաճառքի կամ ստիպողական միավորման վտանգներ,
- կրկնվող գործառնական բացասական դրամական հոսքեր կամ գործունեությունից դրամական հոսքերի հավաքագրման անկարողություն, երբ հասույթները աճում են,
- սրնթաց աճ կամ անսովոր շահութաբերություն, հատկապես, երբ համեմատվում է տնտեսության միևնույն ճյուղի կազմակերպությունների հետ,
- հաշվապահական հաշվառման, օրենքների և այլ իրավական ակտերի նոր պահանջներ:

## **Ղեկավարության վրա առկա է անհարկի ճնշում բավարարելու երրորդ կողմերի պահանջները կամ ակնկալիքները, ելնելով հետևյալից.**

- ներդրումային վերլուծողների, ինստիտուցիոն ներդրողների, կարևոր կրեդիտորների կամ այլ արտաքին կողմերի շահութաբերության կամ համեմատական աճի ակնկալիքները (մասնավոր ակնկալիքներ, որոնք անհարկի ագրեսիվ են կամ անհրազործելի), ներառյալ ղեկավարության կողմից ստեղծված ակնկալիքներ, օրինակ՝ խիստ լավատեսական մամլո հաղորդումներ կամ տարեկան հաշվետվություններ,
- մրցակունակ մնալու համար անհրաժեշտ է ձեռք բերել լրացուցիչ պարտքային կամ բաժնետիրական ֆինանսավորում, ներառյալ, ֆինանսավորելու համար հիմնական գիտահետազոտական, մշակման կամ կապիտալ ծախսումները,
- եզրագծային հնարավորություն բավարարելու արժեթղթերի շուկայի, պարտքի վճարման կամ պարտքային այլ կովենանտների պահանջները,
- առկա գործարքի ընթացքում վատ ֆինանսական արդյունքներ հաղորդելու դեպքում ենթադրվող կամ իրական բացասական ազդեցություն, օրինակ՝ գործունեության միավորումների կամ պայմանագրի շնորհման հետ կապված:

Առկա տեղեկատվությունը մատնանշում է, որ ղեկավարության կամ ղեկավարման օղակներում գտնվող անձանց անձնական ֆինանսական վիճակը վտանգվում է կազմակերպության ֆինանսական արդյունքներից հետևյալ կերպ.

- կազմակերպությունում զգալի ֆինանսական շահ,
- նրանց փոխհատուցման զգալի բաժինը (օրինակ՝ պարգևավճարներ, բաժնետոմսային վճարներ և արդյունքներից կախված համաձայնություններ) կախված է բաժնետոմսի գնի, գործառնական արդյունքների, ֆինանսական վիճակի կամ դրամական հոսքերի ագրեսիվ նպատակակետերից,<sup>26</sup>
- կազմակերպության պարտքերի անձնական երաշխավորություններ:

Առկա է անհարկի ճնշում ղեկավարության կամ գործառնական աշխատակազմի վրա բավարարելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից սահմանված նպատակակետերը, ներառյալ վաճառքի կամ շահութաբերության խթանման նպատակները:

### *Հնարավորություններ*

Տնտեսության ճյուղի կամ կազմակերպության գործունեության բնույթը տրամադրում է հնարավորություններ ներգրավվելու ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման մեջ, որոնք կարող են առաջանալ հետևյալներից.

- բնականոն գործունեությունից դուրս զգալի գործարքներ կապակցված կողմերի հետ, կամ աուդիտի չենթարկված կամ այլ աուդիտորական ընկերության կողմից աուդիտի ենթարկված կապակցված կողմերի հետ,
- ֆինանսական գերակայություն կամ տնտեսության որոշակի սեկտորում գերակայելու հնարավորություն, որը կազմակերպությանը թույլ է տալիս մատակարարներին կամ հաճախորդներին թելադրել պայմաններ, որը կարող է առաջացնել անհամապատասխան կամ ոչ պարզաձև ձեռքի գործարքներ,

<sup>26</sup> Ղեկավարության խթանման պլանները կարող են կախված լինել նպատակակետերից առնչվող միայն կազմակերպության որոշակի հաշիվների կամ ընտրված գործողություններից, չնայած որ առնչվող հաշիվները կամ գործառնությունները կարող են ողջ կազմակերպության մակարդակով էական չլինել:

- ակտիվների, պարտավորություններ, հասույթներ կամ ծախսեր հիմնված զգալի գնահատումների վրա, որոնք ներառում են դժվար համադրելի սուբյեկտիվ դատողություններ կամ անորոշություններ,
- կարևոր, անսովոր կամ խիստ բարդ գործարքներ, հատկապես ժամանակաշրջանի վերջին մոտ, որոնք առաջացնում են դժվարին <<բովանդակության գերակայությունը ձևի նկատմամբ>> հարցեր,
- տեղակայված կամ իրականացվող միջազգային կարևոր գործունեություն, որտեղ առկա են տարբերվող գործունեության միջավայրեր և մշակույթներ,
- բիզնես միջնորդների օգտագործում, երբ առկա չէ որևէ հստակ բիզնես տրամաբանություն,
- օֆշորային գոտիներում կարևոր բանկային հաշիվներ կամ դուստր կամ մասնաճյուղերի գործունեություններ, երբ առկա չէ որևէ հստակ բիզնես տրամաբանություն:

Ղեկավարության մոնիտորինգը արդյունավետ չէ հետևյալ պատճառներով.

- մեկ անձի կամ փոքր խմբի կողմից ղեկավարության գերակայություն (սեփականատիրոջ կողմից չղեկավարվող գործունեություններում) առանց վերահսկողության փոխհատուցման,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի և ներքին վերահսկողության մոնիտորինգը արդյունավետ չէ:

**Առկա է բարդ կամ անկայուն կազմակերպչական կառուցվածք, որը ակնհայտ է հետևյալով.**

- կազմակերպությունում վերահսկողության շահ ունեցող կազմակերպության կամ անձանց որոշելու դժվարություն,
- անհարկի բարդ կազմակերպական կառուցվածք ներառող անսովոր իրավական հաստատություններ կամ ղեկավարության աստիճաններ,
- բարձրադաս մարմնի, իրավական խորհրդատուի կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաճախակի փոփոխություններ:

**Ներքին վերահսկողության բաղադրիչները թերի են հետևյալ պատճառներով,**

- վերահսկողության անբավարար մոնիտորինգ, ներառյալ ավտոմատացված վերահսկողության գործողությունները և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ վերահսկողությունը (եթե առկա է արտաքին հաշվետվության պահանջ),
- աշխատակիցների հաճախակի փոփոխություններ, կամ հաշվապահական, ներքին աուդիտի կամ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների աշխատակազմի ընտրությունը արդյունավետ չէ,
- հաշվապահության և տեղեկատվական համակարգերը արդյունավետ չեն, ներառյալ ներքին վերահսկողության էական թերությունների առկայություն:

*Վերաբերմունք/Արդարացում*

- Ղեկավարության կողմից կազմակերպության արժեքների կամ վարքագծի հաղորդումը, իրականացումը, օժանդակությունը կամ հետամտումը կամ անպատշաճ վարքագծի և արժեքների հաղորդում, որոնք արդյունավետ չեն,
- ոչ ֆինանսական ղեկավարների անհարկի մասնակցությունը հաշվապահական քաղաքականության ընտրության կամ կարևոր գնահատումների որոշման ժամանակ,



- Արժեթղթերի շուկայի օրենքների կամ այլ օրենքների ու իրավական ակտերի հայտնի նախկին խախտումներ, կամ կազմակերպության, վերադաս ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց դեմ հայցեր առնչվող խարդախությանը, օրենքների կամ կարգավորող ակտերի խախտումներին,
- ղեկավարության կողմից անհարկի հետաքրքրություն կազմակերպության բաժնետոմսի գնի կամ հասույթների աճի տեմպերի պահպանում կամ ավելացման համար,
- գործելաճ՝ երբ ղեկավարությունը պարտավորվում է վերլուծողների, կրեդիտորների կամ այլ երրորդ կողմերի առջև իրականացնելու ագրեսիվ կամ անիրատեսական կանխատեսումները,
- ղեկավարության թերացումը ժամանակին վերացնելու ներքին վերահսկողության հայտնի թերությունները,
- ղեկավարության հետաքրքրությունը ներգրավելու հասույթների նվազեցման համար անպատշաճ միջոցներ՝ հարկային նպատակներից ելնելով,
- վերադաս ղեկավարության ցածր վարքագիծ,
- սեփականատեր ղեկավարը չի տարբերակում անձանական և բիզնես գործարքները,
- բաժնետերերի միջև տարաձայնություններ,
- ղեկավարության կողմից կրկնվող փորձեր էականության հիմնավորմամբ արդարացնելու անհամապատասխան հաշվառումը,
- ղեկավարության և ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտորի միջև հարաբերությունների վատթարացում, ինչպես ներկայացված է հետևյալում.
  - ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտորի հետ հաճախակի տարաձայնություններ հաշվապահության, աուդիտի կամ հաշվետվության հարցերում,
  - աուդիտորներին չհիմնավորված պահանջներ, օրինակ՝ աուդիտի ավարտման կամ աուդիտորի եզրակացության տրամադրման անիրատեսական ժամկետներ,
  - աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, որով անհարկի սահմանափակում է աուդիտորի մատչելիությունը մարդկանց կամ տեղեկատվությանը կամ արդյունավետ հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց,
  - ղեկավարության անպատշաճ վերաբերմունքը աուդիտորի հետ հարաբերություններում, հատկապես ներառող աուդիտի շրջանակների սահմանափակման փորձեր, կամ աուդիտորի հետ հարաբերություններում կազմակերպության աշխատակազմի ընտրություն և շարունակականություն:

## **Ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին վերաբերող ռիսկի գործոններ**

Ռիսկի գործոնները, որոնք վերաբերվում են ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին, նույնպես դասակարգված են ըստ սովորաբար առկա երեք պայմանների, երբ առկա է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում. (ա) խթաններ/ճնշումներ, (բ) հնարավորություններ, և (գ) վերաբերմունք/արդարացում: Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող ռիսկի գործոններից որոշները կարող են նաև առկա լինել ակտիվների յուրացման դեպքում: Օրինակ՝ ղեկավարության արարդյունավետ մոնիտորինգը և ներքին վերահսկողության այլ թերությունները կարող են առկա լինել, երբ առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում կամ ակտիվների յուրացում: Հետևյալները ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին առնչվող ռիսկի գործոնների օրինակներ են:

*Խթաններ/ճնշումներ*

Անձնական ֆինանսական պարտավորությունները կարող են ստեղծել ճնշում ղեկավարությանը կամ աշխատակիցներին, որոնք ունեն մատչելիություն դրամական միջոցներին կամ գողության ենթակա այլ ակտիվներին, յուրացնել այդ ակտիվները:

Կազմակերպության և աշխատակիցների միջև վատ հարաբերությունները, որոնք ունեն մատչելիություն դրամական միջոցներին կամ գողության ենթակա այլ ակտիվներին, կարող է այդ աշխատակիցներին խթանել յուրացնելու այդ ակտիվները: Օրինակ՝ վատ հարաբերությունները կարող են առաջանալ հետևյալ պատճառներով.

- հայտնի կամ ակնկալվող աշխատակիցների կրճատումներ,
- ընթացիկ կամ ակնկալվող փոփոխություններ աշխատակիցների փոխհատուցումներում կամ հատկացումների պլաններում,
- ակնկալիքներին անհամապատասխան առաջխաղացում, փոխհատուցում կամ այլ պարգևներ:

### *Հնարավորություններ*

Որոշ հատկանիշներ կամ հանգամանքներ կարող են ակտիվները դարձնել յուրացման ավելի ենթակա: Օրինակ՝ ակտիվները յուրացնելու հնարավորությունը աճում է, երբ առկա են հետևյալը.

- կանխիկ մեծ գումարների մնացորդներ կամ գործողություններ,
- ծավալով փոքր, արժեքով բարձր կամ բարձր պահանջարկով պաշարներ,
- հեշտությամբ իրացվելի ակտիվներ, ինչպես պարտատոմսեր, անդամանդներ կամ համակարգչային չիպեր,
- չափով փոքր, իրացվելի կամ սեփականության որոշման դժվարություն ունեցող հիմնական ակտիվներ:

Ակտիվների նկատմամբ անբավարար ներքին վերահսկողությունը կարող է բարձրացնել ակտիվների յուրացման հնարավորությունը: Օրինակ՝ ակտիվների յուրացումը կարող է տեղի ունենալ հետևյալ պատճառով.

- պարտականությունների անբավարար բաշխում կամ անկախ ստուգում,
- վերադաս ղեկավարության ծախսերի անբավարար վերահսկողություն, ինչպես օրինակ՝ ուղևորությունները և այլ ծախսային փոխհատուցումները,
- ղեկավարության անբավարար վերահսկողություն ակտիվների համար պատասխանատու աշխատակիցների նկատմամբ, օրինակ՝ հեռու վայրերի անբավարար վերահսկողություն կամ մոնիտորինգ,
- ակտիվներին մուտք ունեցող աշխատակիցների անբավարար աշխատանքի ընդունման գնում,
- ակտիվների նկատմամբ անբավարար հաշվառում,
- գործարքների հաստատման և վավերացման անբավարար համակարգ (օրինակ՝ գնումներում),
- դրամական միջոցների, ներդրումների, պաշարների կամ հիմնական միջոցների նկատմամբ անբավարար ֆիզիկական հսկողություն,
- ակտիվների ժամանակին և պատշաճ համաձայնեցման թերացում,
- գործարքների ժամանակին և համապատասխան փաստաթղթավորման թերացում, օրինակ՝ ապրանքների վերադարձման կրեդիտները,
- կարևոր վերահսկողության գործառույթներ իրականացնող աշխատակիցների պարտադիր արձակուրդի պակաս,

- տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ղեկավարության անբավարար գիտելիքները, որը թույլ է տալիս տեղեկատվական տեխնոլոգիաների աշխատակիցների իրագործել յուրացում,
- ավտոմատացված գրանցումներին անբավարար վերահսկողության գործողությունների մատչելիություն, ներառյալ համակարգչային գրանցումների ցանկի նկատմամբ վերահսկողություն և վերանայում:

#### *Վերաբերմունք/Արդարացում*

- Ակտիվների յուրացմանը առնչվող մոնիտորինգի և ռիսկի նվազեցման անհրաժեշտության անտեսում,
- ակտիվների յուրացմանը առնչվող ներքին վերահսկողության անտեսում՝ չարաշահելով առկա վերահսկողության գործողությունները կամ թերանալով իրականացնել համապատասխան վերականգնող գործողություններ ներքին վերահսկողության հայտնի թերությունների նկատմամբ,
- պահվածք, որը մատնանշում է տհաճություն կամ անբավարարվածություն կազմակերպությունից կամ աշխատակցի նկատմամբ վերաբերմունքից,
- պահվածքի կամ կենսակերպի փոփոխություններ, որը կարող է մատնանշել ակտիվների յուրացում,
- մանր գողությունների նկատմամբ հանդուրժողականություն:

**Հավելված 2**  
(հղում պար. Ա40)

Հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակներ՝ հասցեագրող խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը

Հետևյալ օրինակները ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից կամ ակտիվների յուրացումից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը հասցեագրող հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգեր են: Չնայած որ այդ ընթացակարգերը ընդգրկում են իրավիճակների լայն շրջակայք, նրանք միայն օրինակներ են և, հետևաբար, նրանք կարող են ամենանպատակահարմարը կամ անհրաժեշտը չլինել տվյալ հանգամանքներում: Նմանապես, տրված ընթացակարգերի շարքը նպատակ չունի արտացոլել նրանց համեմատական կարևորությունը:

#### **Հավաստման մակարդակով նկատառումներ**

Աուդիտորի մասնավոր մոտեցումները խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ փոխվում է հայտնաբերված ռիսկի գործոնների կամ հանգամանքների տեսակից կամ համախմբումից, գործարքների դասից, հաշիվների մնացորդներից, բացահայտումներից կամ հավաստումներից կախված:

#### **Հատկապես մոտեցումների որոշակի օրինակներ են.**

- այցելություն տարածքներ կամ իրականացնել որոշակի թեստեր անակնկալ կամ չնախագգուշացրած հիմունքներով: Օրինակ՝ դիտելով պաշարները այն տարածքներում, որտեղ աուդիտորի այցելությունը նախապես հայտարարված չէր կամ կանխիկ դրամը հաշվելով անակնկալ որոշակի օր,

- պահանջ, որ պաշարները գույքագրվեն հաշվետվու ժամանակաշրջանի վերջում կամ ժամանակաշրջանի վերջին մոտ ամսաթվի, որով կնվազեցվի գույքագրման ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակահատվածում մնացորդների աղավաղման ռիսկը,
- փոխելով ընթացիկ տարվա աուդիտորական մոտեցումը: Օրինակ՝ բանավոր հարցումներ կատարել հիմնական հաճախորդներին և մատակարարներին, ի լրումն ուղղարկված հաստատման նամակների, ուղղարկել հաստատման նամակներ կազմակերպության ներսում որոշակի կողմի կամ փնտրելով ավելի շատ և տարբեր տեղեկատվություն,
- իրականացնելով եռամսյակի կամ տարվա վերջի ճշգրտումների մանրամասն վերանայում և հետաքննելով անսովոր բնույթի կամ գումարի գրանցումները,
- կարևոր կամ անսովոր գործարքների համար, մասնավորապես, որոնք պատահում են տարվա վերջին մոտ, հետաքննել կապակցված կողմերի առկայությունը և գործարքները օժանդակող ֆինանսական ռեսուրսների աղբյուրները,
- իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր օգտագործելով տարանջատված տվյալներ: Օրինակ՝ համեմատելով վաճառքը և ինքնարժեքը ըստ տարածքների, գործունեության ճյուղի կամ ամսվա արդյունքները աուդիտորի ակնկալիքների հետ,
- վարել հարցազրույցներ աշխատակազմի հետ, ովքեր ներգրավված են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ հայտնաբերված ոլորտներում, որպեսզի հասկացվի նրանց պատկերացումները ռիսկի վերաբերյալ և արդյոք ու ինչպես են վերահսկողության գործողությունները հասցեագրում ռիսկը,
- երբ այլ աուդիտորներ են աուդիտի ենթարկում մեկ կամ մի քանի դուստր կազմակերպությունների, մասնաճյուղերի կամ ստորաբաժանումների ֆինանսական հաշվետվությունները, նրանց հետ քննարկել անհրաժեշտ աշխատանքների աստիճանը՝ հասցեագրելու համար այդ բաղադրիչների գործարքներից կամ գործողություններից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը,
- եթե փորձագետի աշխատանքը ստանում է հատուկ կարևորություն ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածի հետ կապված, որի համար խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը բարձր է գնահատված, ապա փորձագետի որոշ կամ բոլոր ենթադրությունների, մեթոդների կամ արդյունքների նկատմամբ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը որոշելու համար, որ արդյունքները անտրամաբանական չեն, կամ ներգրավվել այլ փորձագետ այդ նպատակներով,
- իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր վերլուծելու համար նախկինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվապահական հաշվեկշռի սկզբնական ընտրված մնացորդներ՝ գնահատելու համար, թե ինչպե՞ս են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ ներառող որոշ հարցեր լուծվել, օրինակ՝ վաճառքի վերադարձման պահուստներ, պատկերացումը բարելավելու նպատակով,
- իրականացնել ընթացակարգեր կազմակերպության կողմից պատրաստված հաշիվների կամ այլ համաձայնեցումների նկատմամբ, ներառյալ հաշվի առնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանում իրականացված համաձայնեցումները,
- իրականացնելով համակարգչով օժանդակվող մեթոդներ, ինչպես օրինակ՝ տվյալների փնտրտունք բազմությունում առկա անկանոնությունների,
- ստուգել համակարգչի վրա հիմնված գրանցումների և գործարքների ճշտությունը,
- փնտրել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից դուրս:

## **Հատուկ մոտեցումներ – Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներ**

Հետևյալները ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի հասցեագրման օրինակներ են.

### *Հասույթի ճանաչում*

- Իրականացնել հասույթին վերաբերող համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր տարանջատված տվյալների վրա, օրինակ՝ համեմատելով հաշվետու ժամանակաշրջանի հասույթները նախորդ ժամանակաշրջանների հետ ըստ ամիսների և արտադրական ճյուղի կամ գործունեության սեգմենտի: Աուդիտին օժանդակող համակարգչով մեթոդները կարող են օգտակար լինել հայտնաբերելու համար անսովոր կամ անակնկալ հասույթի փոխհարաբերություններ կամ գործարքներ,
- հաճախորդների հետ հաստատել պայմանագրի որոշակի պայմանները և պայմանագրից դուրս համաձայնությունների բացակայությունը, քանի որ պատշաճ հաշվառումը հաճախ կախված է տվյալ պայմաններից կամ համաձայնություններից և վերադարձման հիմքերից կամ ժամանակաշրջանը, որին նրանք առնչվում են, հաճախ թերի է փաստաթղթավորված: Օրինակ՝ ընդունման հայտանիշները, առաքման կամ վճարման պայմանները, մատակարարի հետագա կամ շարունակական պարտավորությունը, ապրանքը վերադարձնելու իրավունքը, երաշխավորված վերավաճառքի գումարը, կասեցման կամ վերադարձման պայմանները հաճախ տեղին են տվյալ հանգամանքներում,
- հարցումներ կատարել կազմակերպության իրացման և մարկետինգի աշխատակազմին կամ ներքին իրավական խորհրդատուին՝ ժամանակաշրջանի վերջին մոտ վաճառքի և առաքման վերաբերյալ և նրանց տեղյակությունը այդ գործարքների հետ կապված անսովոր պայմանների կամ հանգամանքների վերաբերյալ,
- Ֆիզիկապես ներկա լինել դիտելու ժամանակաշրջանի վերջին մոտ մեկ կամ մի քանի վայրերում առաքումները կամ առաքումներին պատրաստումը (կամ գործողությունների սպասող վերադարձված ապրանքները) և իրականացնելով այլ համապատասխան իրացման և պաշարների ըստ ժամանակաշրջանի ընթացակարգերը,
- այն տարածքների համար, որտեղ հասույթի գործարքները էլեկտրոնային են գրանցվում, հաշվառվում և ձևակերպվում, թեստավորել վերահսկողության գործողությունները որոշելու համար՝ արդյո՞ք նրանք տրամադրում են երաշխիք, որ ձևակերպված հասույթի գործարքները տեղի են ունեցել և համապատասխանորեն ձևակերպված են:

### *Պաշարների քանակ*

- Ուսումնասիրել կազմակերպության պաշարների գրանցումները որոշելու համար այն տարածքները կամ պաշարները, որոնք պահանջում են հատուկ ուշադրություն գույքագրման ընթացքում կամ դրանից հետո,
- դիտել գույքագրման պրոցեսը որոշակի տարածքներում առանց նախապես տեղեկացնելու կամ իրականացնել պաշարների գույքագրում միաժամանակա բոլոր տարածքներում,
- իրականացնել պաշարների գույքագրում ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ՝ նվազեցնելու համար գույքագրման ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակահատվածում աղավաղման ռիսկը,

- իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր գույքագրման դիտելու ընթացքում, օրինակ՝ ավելի խորությամբ ուսումնասիրելով արկղերում պահվող պաշարների պարունակությունը, պաշարների անվանանշման մոտեցումը, հեղուկների որակը (այսինքն՝ մաքրությունը, խտությունը կամ աստիճանը), ինչպես օրինակ՝ բուրումնավետ հեղուկներ և հատուկ քիմիկատներ: Նշված դեպքերում, փորձագետի աշխատանքը կարող է օգտակար լինել,
- համեմատել ընթացիկ ժամանակաշրջանի քանակությունները նախորդ ժամանակաշրջանի հետ ըստ պաշարների դասի, վայրի կամ այլ հայտանիշների, կամ շարունակաբար հաշվառվող քանակությունների համեմատությունը,
- օգտագործելով համակարգչով օժանդակվող մեթոդներ էլ ավելի ստուգելու համար գույքագրումը, օրինակ՝ սորտավորելով ըստ համարակալման, որպեսզի թեստավորվի համարակալմանը առնչվող վերահսկողության գործողությունները, կամ պաշարների հաջորդական համարները, որպեսզի թեստավորվի պաշարների բացթողումը կամ կրկնությունը:

### *Ղեկավարության գնահատումներ*

- Օգտագործել փորձագետ՝ մշակելու համար անկախ գնահատում ղեկավարության գնահատման հետ համեմատելու համար,
- ընդլայնելով հարցումները ղեկավարությունից և հաշվապահությունից դուրս գտնվող անձանց՝ օժանդակելու համար ղեկավարության կարողությունը և մտադրությունը կատարելու ծրագրեր, որոնք տեղին են գնահատում իրականացնելու համար:

### **Հատուկ նկատառումներ - ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներ**

Տարբեր հանգամանք անհրաժեշտաբար կթելադրեն տարբեր մոտեցումներ: Սովորաբար, աուդիտորական մոտեցումները վերաբերող ակտիվների յուրացումից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին կթելադրի ուղղվածություն որոշակի հոդվածների մնացորդներին կամ գործարքների դասին: Չնայած որ վերոնշված երկու կատեգորիաներում աուդիտորական մոտեցումները կարող են կիրառվել տվյալ հանգամանքներում, աշխատանքների ոլորտը պետք է առնչվի ակտիվների յուրացման գնահատված ռիսկի որոշակի տեղեկատվությանը:

### **Ակտիվների յուրացումից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների օրինակներ են.**

- կանխիկ դրամի կամ արժեթղթերի գույքագրում տարվա վերջին մոտ,
- անմիջապես հաճախորդների հետ հաստատել աուդիտի ենթարկվող ժամանակաշրջանի հաշվի շարժը (ներառյալ կրեդիտ հաշիվը և ապրանքների վերադարձումը, ինչպես նաև վճարումների ամսաթվերը),
- վերլուծել դուրս գրված անհուսալի հաշիվների վերականգնումները,
- վերլուծել պաշարների պակասուրդները ըստ վայրերի կամ արտադրանքի,
- համեմատել պաշարների կարևոր հարաբերակցությունները ըստ տնտեսության ճյուղի նորմերի,
- վերանայել պարբերական հաշվառվող պաշարների նվազեցումները հիմնավորող փաստաթղթերը,

- իրականացնել համակարգչային համապատասխանեցում մատակարարների ցանկի և աշխատակիցների ցուցակի միջև՝ հայտնաբերելով միևնույն հասցեներ կամ հեռախոսահամարներ,
- իրականացնել աշխատավարձի ցուցակների համակարգչային փնտրտունք՝ հայտնաբերելու համար կրկնվող հասցեներ, աշխատակիցների յուրահատուկ համարներ կամ հարկային համարներ, կամ բանկային հաշիվներ,
- վերանայել այն աշխատակիցների անձնական ֆայլերը, ովքեր ունեն գործունեության քիչ կամ ոչ մի ակտիվություն, օրինակ՝ կատարողական գնահատումների բացակայություն,
- վերլուծել վաճառքի զեղչերը և վերադարձումները՝ անսովոր հետագծի կամ ուղղվածության առումով,
- հաստատել պայմանագրերի հատուկ պայմանները երրորդ անձանց հետ,
- ձեռք բերել հավաստում, որ պայմանագրերը իրականացվում են համաձայն պայմանների,
- վերանայել խոշոր կամ անսովոր ծախսերի ճշտությունը,
- վերանայել վերադաս ղեկավարության և կապակցված կողմերի վարկերի հաստատումները և ընթացիկ արժեքները,
- վերանայել վերադաս ղեկավարության կողմից ներկայացված ծախսային հաշվետվությունների աստիճանը և ճշտությունը:

### **Հավելված 3**

(հղում պար. Ա49)

Հնարավոր խարդախություն մատնանշող հանգամանքների օրինակներ

Հետևյալներն օրինակներ են այն հանգամանքների, որոնք կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի հնարավորություն:

#### **Հաշվապահական գրանցումներում անհամապատասխանություն, ներառյալ.**

- գործարքներ, որոնք չեն գրանցվել ամբողջապես կամ ժամանակին, կամ անպատշաճ են ձևակերպվել ըստ գումարի, հաշվետու ժամանակաշրջանի, դասակարգման կամ կազմակերպության քաղաքականության,
- չհիմնավորված կամ չհաստատված մնացորդներ կամ գործարքներ,
- վերջին պահի ճշգրտումներ, որոնք զգալի ազդեցություն ունեն ֆինանսական արդյունքների վրա,
- աշխատակիցների համակարգի մուտքի և գրանցումների հավաստում, որը չի համապատասխանում նրանց հաստատված պարտականությունների իրականացման անհրաժեշտ գործողություններին,
- խարդախության վերաբերյալ աուդիտորին տեղեկացված հուշումներ կամ բողոքներ:

#### **Հակասող կամ պակասող հավաստումներ, ներառյալ.**

- պակասող փաստաթղթեր,
- փաստաթղթեր, որոնք կարծես փոփոխվել են,
- պատճենահանված կամ էլեկտրոնային տարբերակներից բացի այլ փաստաթղթերի բացակայություն, երբ ակնկալվում էր բնօրինակ փաստաթղթի առկայություն,
- նշանակալի չպարզաբանված գումարներ համաձայնեցումներում,
- հաշվապահական հաշվեկշռի անսովոր փոփոխություններ, կամ աճի տեմպերի կամ կարևոր ֆինանսական հաշվետվության հարաբերակցությունների և հարաբերու-

թյունների փոփոխություններ, օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերն ավելի արագ են աճում, քան թե հասույթները,

- հարցումներին կամ վերլուծական ընթացակարգերին ղեկավարության կամ աշխատակիցների կողմից ոչ հաստատուն, անհստակ կամ անվստահելի պատասխաններ,
- հազմակերպության գրանցումների և ստացված հաստատումների միջև անսովոր տարբերություններ,
- դեբիտորական պարտքերի գրանցամատյանում կրեդիտային մուտքերի և այլ ճշգրտումների մեծ քանակություն,
- չբացատրված կամ բավարար չբացատրված տարբերություններ դեբիտորական պարտքերի ենթահաշվեմատյանի և ստուգող հաշիվների միջև, կամ հաճախորդի հաշվի և դեբիտորական պարտքերի ենթահաշվամատյանի միջև,
- բացակայող կամ գոյություն չունեցող չեղյալ համարված վճարման հանձնարարագրեր այն հանգամանքներում, երբ չեղյալ համարված վճարման հանձնարարագրերը սովորաբար վերադարձվում են կազմակերպությանը բանկային քաղվածքի հետ միասին,
- կարոր ազդեցություն ունեցող բացակայող պաշարներ կամ հիմնական միջոցներ,
- բացակայող կամ ոչ մատչելի էլեկտրոնային հավաստումներ, որոնք չեն համապատասխանում կազմակերպության փաստաթղթերի պահպանման գործելաոճին և քաղաքականությանը,
- ակնկալումից ցածր կամ բարձր քանակի պատասխաններ ուղարկված հաստատումներ,
- անկարողություն տրամադրելու ընթացիկ տարվա համակարգչային փոփոխությունների և ներդրումների վերաբերյալ կարևոր համակարգչային մշակումների, ծրագրային փոփոխությունների և իրականացման թեստավորման հավաստումներ:

### **Աուդիտորի և ղեկավարության միջև խնդրահարույց կամ անսովոր հարաբերություններ.**

- գրանցումներին, կառույցներին, որոշ աշխատակիցներին, հաճախորդներին, մատակարարներին կամ այլ անձանց մատչելիության թույլտվություն, որոնցից սպասվում են աուդիտորական ապացույցները,
- ղեկավարության կողմից ժամանակի անհարկի ճնշումներ՝ լուծելու բարդ կամ հակասական հարցեր,
- ղեկավարության կողմից բողոքներ աուդիտի իրականացման վերաբերյալ կամ ճնշումներ աուդիտի խմբի անդամների վրա, մասնավորապես, աուդիտորի կողմից աուդիտորական ապացույցների կասկածամիտ գնահատմանը կամ ղեկավարության հետ հնարավոր անհամաձայնության լուծմանը առնչվող,
- կազմակերպության կողմից պահանջվող տեղեկատվության տրամադրման սովորաբար ուշացումներ,
- չկամություն օժանդակելու աուդիտորի մուտքը էլեկտրոնային ֆայլերին՝ թեստավորելու աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդներով,
- կարևոր SS գործառնական աշխատակազմին և կառույցներին, ներառյալ անվտանգության, գործառնական և համակարգային մշակման աշխատակազմին, մուտքի մերժում,
- չկամություն ավելացնել կամ վերանայել ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները՝ դարձնելով դրանք ավելի ամբողջական կամ հասկանալի,
- չկամություն ժամանակին հասեցագրելու ներքին վերահսկողության բացահայտված թերությունները:



- Ղեկավարության կողմից չկամություն առդիտորին թույլատրելու հանդիպել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց,
- հաշվապահական քաղաքականություն, որը կարծես տարբերվում է տնտեսության ճյուղի կանոններից,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հաճախակի փոփոխություններ, որոնք կարծես չեն բխում հանգամանքների փոփոխություններից,
- կազմակերպության վարքագծի խախտումների նկատմամբ հանդուրժողականություն:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 250

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ  
ՕՐԵՆՔՆԵՐԻ և ԱՅԼ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԱԿՏԵՐԻ ՊԱՀԱՆՋՆԵՐԻ  
ՈՒՍՈՒՄՆԱՍԻՐՈՒՄԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը.....	2
Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար.....	3-8
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	9
<b>Նպատակները.....</b>	10
<b>Սահմանում.....</b>	11
<b>Պահանջները</b>	
Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ.....	12-17
Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում.....	18-21
Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը.....	22-28
Փաստաթղթավորումը.....	29
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար.....	Ա1-Ա6
Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ.....	Ա7-Ա12
Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում.....	Ա13-Ա18
Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը.....	Ա19-Ա20

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 250-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի պարտավորությանը՝ ուսումնասիրելու օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի չէ հավաստիացման այլ առաջադրանքների նկատմամբ, որտեղ աուդիտորը հատկապես ներգրավվում է առանձին օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանությունը ստուգելու և առանձնացված հաշվետվություններ ներկայացնելու համար:

### Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը

2. Օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը կարող են էապես տարբեր ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այն օրենքներն և այլ իրավական ակտերը, որոնց ենթարկվում է կազմակերպությունը, ներկայացնում են օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակները: Որոշ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներն անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որոնք սահմանում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող գումարներն ու բացահայտումները: Մյուս օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը պահանջում են, որ դրանց ենթարկվի ղեկավարությունը, կամ սահմանում են այն շրջանակները, որոնց ներքո կազմակերպությունն իրավունք ունի վարելու իր գործունեությունը, սակայն դրանք չունեն անմիջական ազդեցություն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Որոշ կազմակերպություններ գործում են տնտեսության խիստ կանոնակարգված ոլորտներում (ինչպես օրինակ, բանկերը և քիմիական արդյունաբերությունում ընդգրկված ընկերությունները): Մյուսները ենթարկվում են միայն գործունեության գործառնական կողմերին վերաբերող ընդհանուր օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին (ինչպես օրինակ, մասնագիտական անվտանգության ու առողջության պահպանման և զբաղվածության հավասար հնարավորության ապահովման բնագավառում գործող կազմակերպությունները): Օրենքներին ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին չհետևելը կարող է հանգեցնել տուգանքների, դատական գործընթացների կամ այլ հետևանքների կազմակերպության համար, ինչը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

**Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար** (հղում՝ պար. Ա1-Ա6)

3. Ղեկավարության պարտականությունն է ապահովել, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերահսկողության ներքո, կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին՝ ներառյալ համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այն դրույթներին, որոնք սահմանում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող գումարներն ու բացահայտումները:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

4. Սույն ԱՄՍ-ի պահանջների նպատակն է օժանդակել աուդիտորին՝ ֆինանսական հաշվետվություններում, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին չհետևելու արդյունքում, էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման գործում: Սակայն աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում անհամապատասխանության կանխարգելման համար, և չի ակնկալվում, որ նա պետք է հայտնաբերի անհամապատասխանության փաստեր՝ բոլոր օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ:
5. Աուդիտորը պատասխանատվություն է կրում ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու համար առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջությամբ վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով:<sup>1</sup> Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր իրականացնելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակը: Աուդիտի բնորոշ սահմանափակումների պատճառով ի հայտ է գալիս անխուսափելի ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվում ու իրականացվում է ԱՄՍ-ների համաձայն:<sup>2</sup> Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի համատեքստում, բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունները աուդիտորի՝ էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման կարողության վրա համեմատաբար ավելի մեծ են հետևյալ գործոնների առկայության դեպքում
  - գործում են բազմաթիվ օրենքներ ու իրավական ակտեր, որոնք հիմնականում վերաբերում են կազմակերպության գործառնական կողմերին, որոնք սովորաբար ազդեցություն չեն ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և հաշվի չեն առնվում կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող տեղեկատվական համակարգերի կողմից,
  - անհամապատասխանությունը կարող է ներառել այնպիսի գործողություններ, որոնք նպատակաուղղված են անհամապատասխանությունը թաքցնելուն, ինչպես օրինակ, գաղտնի համաձայնության գալը, փաստաթղթերի կեղծելը, գործարքների կանխամտածված չգրանցելը, կազմակերպության ղեկավարության կողմից վերահսկողությունը շրջանցելը կամ աուդիտորին դիտավորյալ խեղաթյուրված տեղեկատվություն ներկայացնելը,
  - վերջնական որոշումն այն մասին, թե արդյո՞ք տվյալ գործողությունը իրավախախտում է համարվում, պետք է լինի դատարանի կողմից կայացված որոշում:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> պարագրաֆ 5.

<sup>2</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա51.

Սովորաբար, որքան հեռու է անհամապատասխանությունը ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված դեպքերից ու գործառնություններից, այնքան հավանականությունը փոքր է, որ աուդիտորը կտեղեկանա այդ մասին կամ կհայտնաբերի անհամապատասխանության փաստը:

6. Սույն ԱՄՍ-ն առանձնացնում է աուդիտորի պարտականությունները՝ հետևյալ երկու տարբեր դասերի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջները պահպանելու առնչությամբ՝
  - (ա) այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթները, որոնք, անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա, ինչպես օրինակ, հարկերի ու կենսաթոշակի հաշվարկմանը վերաբերող օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը (տես՝ պարագրաֆ 13), և
  - (բ) այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք չունեն անմիջական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա, սակայն որոնց պահանջներին հետևելը կարող է էական նշանակություն ունենալ կազմակերպության գործունեության գործառնական կողմերի, կազմակերպության՝ իր գործունեությունը շարունակելու կարողության, կամ էական տույժերից խուսափելու համար (օրինակ՝ համապատասխանությունը լիցենզիայի պայմաններին, համապատասխանությունը վճարունակության՝ օրենքով սահմանված պահանջներին, կամ համապատասխանությունը շրջակա միջավայրին վերաբերող կանոններին), անհամապատասխանությունը այդպիսի օրենքներին ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (տես՝ պարագրաֆ 14):
7. Սույն ԱՄՍ-ում տարբեր պահանջներ են սահմանվում վերոնշյալ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի յուրաքանչյուր դասի համար: 6(ա) պարագրաֆում նշված դասի համար, աուդիտորի պարտականությունն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այդ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ: 6(բ) պարագրաֆում նշված դասի համար, աուդիտորի պատասխանատվությունը սահմանափակվում է առանձնահատում աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացմամբ՝ օգնելու համար հայտնաբերելու անհամապատասխանությունն այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:
8. Համաձայն սույն ԱՄՍ-ի պահանջի, աուդիտորը պետք է աշալուրջ լինի, քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու նպատակով կիրառված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են աուդիտորի ուշադրությունը գրավել հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքեր: Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը ողջ աուդիտի ընթացքում, ըստ ԱՄՍ 200-ի<sup>3</sup> պահանջի, կարևոր է այդ համատեքստում՝ հաշվի առնելով կազմակերպության վրա ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ընդգրկումը:

---

<sup>3</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

9. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

10. Աուդիտորի նպատակներն են՝
- (ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք, որպես կանոն, անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա,
  - (բ) իրականացնել առանձնահատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ օգնելու համար հայտնաբերել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերը, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
  - (գ) համապատասխանորեն արձագանքել աուդիտի ընթացքում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերի կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի նկատմամբ:

## **Սահմանումները**

11. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակների համար, ստորև բերված տերմինն ունի հետևյալ նշանակությունը՝
- անհամապատասխանություն՝ կազմակերպության կողմից կատարված անփութության կամ լիազորման գործողություններ՝ կանխամտածված կամ ոչ կանխամտածված, որոնք հակասում են գերակայող օրենքներին կամ այլ իրավական ակտերին: Այդպիսի գործողությունները ներառում են կազմակերպության կողմից կամ նրա անունից կամ ցուցումով իրականացված գործարքներ՝ կազմակերպության կառավարման օղակներում, ղեկավար մարմիններում ներգրավված անձանց կամ աշխատողների կողմից: Անհամապատասխանությունը չի ներառում կազմակերպության կառավարման օղակներում, ղեկավար մարմիններում ներգրավված անձանց կամ աշխատողների անձնական զանցանքը (որը չի վերաբերում կազմակերպության գործունեությանը):

## **Պահանջները**

### **Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ**

12. Կազմակերպության և նրա գործունեության ոլորտի մասին տեղեկատվության ձեռքբերման գործընթացի մի մաս, համաձայն ԱՄՍ 315-ի,<sup>4</sup> աուդիտորը պետք է ընդհանուր պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ՝

<sup>4</sup> ԱՄՍ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 11:

- (ա) կազմակերպության նկատմամբ կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակները և տնտեսության ոլորտը, որում գործում է կազմակերպությունը, և
- (բ) ինչպես է կազմակերպությունը համապատասխանում այդ շրջանակի պահանջներին (հղում պար. Ա7):

13. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք, ինչպես ընդունված է, կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված էական գումարների ու բացահայտումների վրա (հղում պար. Ա8):

14. Աուդիտորը պետք է իրականացնի հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ օգնելու համար հայտնաբերել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերը, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (հղում պար. Ա9-Ա10).

- (ա) ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հարցումներ այն մասին, թե արդյո՞ք կազմակերպությունը համապատասխանում է այդպիսի օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին, և

- (բ) լիցենզավորող կամ կարգավորող համապատասխան մարմինների հետ նամակագրության ուսումնասիրությունը, եթե կա այդպիսին:

15. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը պետք է աչալուրջ լինի, քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու նպատակով կիրառված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են աուդիտորի ուշադրությունը գրավել օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունների հայտնաբերված կամ ենթադրվող դեպքեր (հղում պար. Ա11):

16. Աուդիտորը պետք է պահանջի, որ ղեկավարությունը կամ, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք նամակ ծանուցագիր ներկայացնեն այն մասին, որ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության բոլոր հայտնի դեպքերը կամ կասկածելի դեպքերը, որոնց ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու ժամանակ, բացահայտվել են աուդիտորին (հղում պար. Ա12):

17. Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի բացակայության պարագայում աուդիտորից չի պահանջվում իրականացնել, բացի 12-16 պարագրաֆներում սահմանվածներից, կազմակերպության՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հայտնաբերմանն ուղղված այլ ընթացակարգեր:

### **Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում**

18. Եթե աուդիտորին հայտնի է դառնում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին, ապա նա պետք է ձեռք բերի՝ (հղում պար. Ա13).

- (ա) պատկերացումներ՝ անհամապատասխանության առաջացման պատճառ հանդիսացող գործողության բնույթի և դրա կատարման հանգամանքների վերաբերյալ, և
- (բ) լրացուցիչ տեղեկություններ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ անհամապատասխանության հնարավոր ազդեցությունը գնահատելու համար (հղում պար. Ա14):

19. Եթե աուդիտորը անհամապատասխանությունների առկայությունը հնարավոր է համարում, ապա նա պետք է դա քննարկի կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ: Եթե ղեկավարությունը և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք բավականաչափ տեղեկություններ չեն տրամադրում՝ հիմնավորելու համար այն եզրահանգումը, որ կազմակերպության գործունեությունը համապատասխանում է օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և աուդիտորի կարծիքով, հնարավոր անհամապատասխանության ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է էական լինել, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի իրավաբանական խորհրդատվություն ստանալու անհրաժեշտության հարցը (հղում պար. Ա15-Ա16):

20. Եթե ենթադրած անհամապատասխանության վերաբերյալ բավականաչափ տեղեկություններ հնարավոր չէ ստանալ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների բացակայության ազդեցությունը աուդիտորի եզրակացության վրա:

21. Աուդիտորը պետք է գնահատի անհամապատասխանության հետևանքները աուդիտի այլ ասպեկտների համար՝ ներառյալ աուդիտորի՝ ռիսկի գնահատումն ու ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը և ձեռնարկի համապատասխան քայլեր (հղում պար. Ա17-Ա18):

### **Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը**

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց*

22. Բացառությամբ այն դեպքը, երբ կառավարման օղակներում ներգրավված բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման գործընթացում և, հետևաբար, տեղյակ են աուդիտորի կողմից արդեն զեկուցած, հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին,<sup>5</sup> աուդիտորը պետք է հաղորդի կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն պարունակող խնդիրները, որոնք գրավել են նրա ուշադրությունը աուդիտի իրականացման ժամանակ, եթե միայն դրանք ակնհայտորեն աննշան չեն:

23. Եթե, աուդիտորի կարծիքով, պարագրաֆ 22-ում հիշատակված անհամապատասխանությունը կանխամտածված ու էական է, ապա աուդիտորը պետք է հաղորդի այդ

<sup>5</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13:



խնդրի վերաբերյալ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հնարավորինս արագ:

24. Եթե աուդիտորը կասկածում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք առնչություն ունեն անհամապատասխանության առաջացման հետ, ապա նա պետք է այդ խնդրի մասին հայտնի կազմակերպության հաջորդ, ավելի բարձր մակարդակի վրա գտնվող ղեկավար մարմիններին, եթե այդպիսիք կան, ինչպես օրինակ, աուդիտորական կոմիտեին կամ վերահսկիչ խորհրդին: Ավելի բարձր մակարդակի ղեկավար մարմինների բացակայության դեպքում, կամ երբ աուդիտորը վստահ է, որ իր զեկույցը կարող է չունենալ ցանկալի ազդեցություն, կամ էլ չի կողմնորոշվում, թե ում ուղղի այդ զեկույցը, աուդիտորը պետք է քննարկի իրավաբանական խորհրդատվություն ստանալու անհրաժեշտության հարցը:

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում*

25. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ անհամապատասխանությունը էական ազդեցություն ունի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, սակայն պատշաճ ձևով չի արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում, ապա նա պետք է, համաձայն ԱՄՍ 705-ի, արտահայտի վերապահումով դրական կարծիք կամ բացասական կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:<sup>6</sup>
26. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք խոչընդոտում են աուդիտորին, որ նա ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ որոշելու համար, թե արդյո՞ք տեղի է ունեցել կամ հնարավոր է, որ տեղի է ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր էական ազդեցություն ունեցող անհամապատասխանություն, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով դրական կարծիք կամ հրաժարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց՝ հիմնվելով աուդիտի շրջանակների սահմանափակման փաստի վրա, համաձայն ԱՄՍ 705-ի:
27. Եթե սահմանափակումների հետևանքով, որոնք առաջացել են հանգամանքների բերումով, այլ ոչ թե ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կողմից ստեղծված արգելքներից, աուդիտորը անկարող է որոշել անհամապատասխանության տեղի ունենալու փաստը, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացության վրա, համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը կանոնակարգող և գործադիր մարմիններին*

28. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է կամ ենթադրում է, որ առկա է անհամապատասխանություն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, ապա նա պետք է որոշի, թե արդյո՞ք նա պարտավոր է զեկույցելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին այն կողմերին, որոնք գտնվում են կազմակերպությունից դուրս (հղում՝ պար. Ա19-Ա20):

<sup>6</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> պարագրաֆներ 7-8.

## Փաստաթղթավորում

29. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին և ղեկավարության ու, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ, ինչպես նաև կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմերի հետ քննարկման արդյունքները<sup>7</sup> (հղում՝ պար. Ա21):

\*\*\*

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար (հղում՝ պար. 3-8)

Ա1. Ղեկավարության պարտականությունն է ապահովել, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերահսկողության ներքո, կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին: Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է դրսևորվել տարբեր եղանակներով. օրինակ, դրանք կարող են ամենամանրիցական ազդեցությունն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունից պահանջվող առանձին բացահայտումների վրա, կամ էլ դրանք կարող են սահմանել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները: Դրանք կարող են նաև սահմանել կազմակերպության որոշակի իրավունքներն ու պարտականությունները, որոնց մի մասը կճանաչվի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում: Բացի այդ, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության պարագայում կարող են տուգանքներ կիրառվել:

Ա2. Ստորև բերվում են այնպիսի կանոնների ու ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք կազմակերպությունը կարող է կիրառել՝ օժանդակելու համար օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերի կանխարգելմանն ու հայտնաբերմանը՝

- իրավական պահանջների մոնիտորինգ և հավաստիացում, որ գործառնական ընթացակարգերը նախատեսված են այդ պահանջներին բավարարելու համար,
- ներքին վերահսկողության համապատասխան համակարգերի ստեղծում և կիրառում,
- վարքագրի մշակում, հրապարակում և դրա դրույթներին համապատասխանության ապահովում,
- ապահովում, որ աշխատողները ստանան պատշաճ գործնական ուսուցում և հասկանան վարքագրի դրույթները,
- վարքագրի դրույթներին համապատասխանության մոնիտորինգի իրականացում և համապատասխան քայլերի ձեռնարկում այն աշխատողների նկատմամբ, որոնք խախտում են այդ պահանջները,
- իրավաբան - խորհրդատուների ներգրավում՝ օժանդակելու համար իրավական պահանջների մոնիտորինգի գործընթացին,

<sup>7</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11, և պարագրաֆ Ա6.

- կարևոր օրենքների ու կանոնների գրանցամատյանի վարում, որին կազմակերպությունը պետք է հետևի իր առանձնահատուկ ոլորտի սահմաններում, ինչպես նաև բողոքների գրառում:

Համեմատաբար խոշոր ընկերություններում այդ կանոններն ու ընթացակարգերը կարող են լրացվել՝ համապատասխան պարտականություններ դնելով՝

- ներքին աուդիտի գործառույթի վրա,
- աուդիտի կոմիտեի վրա,
- համապատասխանությունը երաշխավորող գործառույթի վրա:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Ա3. Կազմակերպության անհամապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման: Անհամապատասխանության հայտնաբերումը, անկախ էականության աստիճանից, կարող է ազդել աուդիտի այլ կողմերի վրա, ինչպես օրինակ, ղեկավարության կամ աշխատողների ազնվության մասին աուդիտորի կարծիքի վրա:

Ա4. Իրավաբանի որոշման հարց է այն, թե արդյո՞ք տվյալ գործողությունը անհամապատասխանություն է ներկայացնում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և այդ որոշումը սովորաբար վեր է աուդիտորի մասնագրտական կարողություններից: Չնայած դրան, աուդիտորի պատրաստվածությունը, փորձառությունն ու կազմակերպության և դրա գործունեության ոլորտի կամ արդյունաբերության մասին գիտելիքները կարող են հիմք ընդունվել, որ աուդիտորի ուշադրությունը գրաված որոշ գործողություններ կարող են օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության խնդիր ներկայացնել:

Ա5. Համաձայն օրենսդրության առանձին պահանջների, աուդիտորը կարող է հատուկ պարտականություն ունենալ, որպես ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մի մաս, զեկուցելու, թե արդյո՞ք կազմակերպությունը համապատասխանում է օրենքների ու կանոնակարգերի որոշակի դրույթներին: Այսպիսի իրավիճակներում ԱՄՍ 700-ը<sup>8</sup> կամ ԱՄՍ 800-ը<sup>9</sup> օգնում են պարզել, թե ինչպե՞ս են այդ աուդիտորական պարտականությունները արտահայտվելու աուդիտորական եզրակացությունում: Բացի այդ, երբ առկա են օրենքով սահմանված հաշվետվության հատուկ պահանջներ, կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ, որ աուդիտի պլանում ներառվեն համապատասխան թեստեր՝ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այդ դրույթներին համապատասխանությունը ստուգելու վերաբերյալ:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա6. Հանրային ոլորտում կարող են լինել լրացուցիչ աուդիտորական պարտականություններ՝ կապված օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջները հաշվի առնելու հետ, որոնք կարող են վերաբերել ֆինանսական հաշվետվությունների

<sup>8</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆ 38:

<sup>9</sup> ԱՄՍ 800 <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>>, պարագրաֆ 11:

աուդիտին կամ կարող են տարածվել կազմակերպության գործունեության այլ կողմերի վրա:

**Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ**

*Օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակի վերաբերյալ պատկերացումները (հղում՝ պար. 12)*

- Ա7. Ընդհանուր պատկերացում կազմելու համար օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակի վերաբերյալ և այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը համապատասխանում այդ շրջանակի պահանջներին, աուդիտորը, օրինակ, կարող է՝
- օգտագործել իր ունեցած գիտելիքները կազմակերպության գործունեության ոլորտի, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի և այլ արտաքին գործոնների վերաբերյալ,
  - թարմացնել այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ գիտելիքները, որոնք անմիջականորեն որոշում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարներն ու բացահայտումները,
  - ղեկավարությանը հարցումներ անել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ, որոնք, ենթադրաբար, կունենան էական ազդեցություն կազմակերպության գործունեության վրա,
  - ղեկավարությանը հարցումներ անել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանելու առնչությամբ կազմակերպության քաղաքականության ու ընթացակարգերի վերաբերյալ, և
  - ղեկավարությանը հարցումներ անել այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ, որոնք որդեգրվել են հայցերի բացահայտման, գնահատման ու հաշվառման համար:

*Օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք, սովորաբար, կարող են անմիջական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա (հղում՝ պար. 13):*

- Ա8. Որոշակի օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր հստակ սահմանված են, քաջ հայտնի են կազմակերպությանը և նրա գործունեության ոլորտում, և առնչվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հետ (ինչպես դա նկարագրված է 6(ա) պարագրաֆում): Դրանք կարող են ներառել այնպիսի օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք վերաբերում են, օրինակ,
- ֆինանսական հաշվետվությունների ձևին ու բովանդակությանը,
  - տվյալ արդյունաբերական ոլորտին բնորոշ՝ ֆինանսական հաշվետվության խնդիրներին,
  - պետական պայմանագրերի ներքո գործառնությունների հաշվապահական հաշվառմանը, կամ
  - եկամտահարկի կամ կենսաթոշակի գծով ծախսերի հաշվեգրմանը կամ ճանաչմանը:

Այդ օրենքներում և այլ իրավական ակտերում որոշ պահուստներ կարող են ուղղակիորեն կապված լինել ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին հավաստումների հետ (օրինակ, եկամտահարկի պահուստի ամբողջականությունը), մինչդեռ

մյուսները կարող են անմիջականորեն վերաբերվել ֆինանսական հաշվետվություններին՝ ամբողջությամբ վերցրած (օրինակ, պահանջվող հաշվետվությունները, որոնք ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը): Պարագրաֆ 13-ում սահմանված պահանջի նպատակն է, որ աուդիտորը ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների որոշման ու բացահայտումների հետ՝ այդ օրենքների և այլ իրավական ակտերի համապատասխան դրույթների համաձայն:

Անհամաձայնությունն այդպիսի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այլ դրույթներին և այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է հանգեցնել տույժերի, դատական գործընթացի կամ այլ հետևանքների կազմակերպության համար, որոնց ծախսերը կարող է անհրաժեշտ լինել նախատեսել ֆինանսական հաշվետվություններում, սակայն որոնք, հավանաբար, չեն ունենա անմիջական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ինչպես դա նկարագրվում է 6(ա) պարագրաֆում:

*Ընթացակարգեր՝ անհամապատասխանության դեպքերի բացահայտման համար - այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր (հղում պար. 14)*

Ա9. Որոշակի այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր կարող են աուդիտորից պահանջել առանձնակի ուշադրություն, որովհետև դրանք էական ազդեցություն ունեն կազմակերպության գործունեության վրա (ինչպես դա նկարագրված է 6(բ) պարագրաֆում). Կազմակերպության գործունեության վրա էական ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունը կարող է կազմակերպության գործունեության դադարեցման պատճառ դառնալ կամ հարցականի տակ դնել կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը: Օրինակ, այդպիսի ազդեցություն կարող է ունենալ կազմակերպության լիցենզիայի կամ գործունեությունն իրականացնելու համար այլ իրավունքների պահանջներին անհամապատասխանությունը (օրինակ, բանկի համար, կապիտալի կամ ներդրման պահանջներին անհամապատասխանությունը): Կան նաև գլխավորապես կազմակերպության գործառնական ասպեկտներին վերաբերող բազմաթիվ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք սովորաբար ազդեցություն չունեն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և չեն գրանցվում կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող տեղեկատվական համակարգերի կողմից:

Ա10. Քանի որ այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող հետևանքները կարող են տարբերվել՝ կախված կազմակերպության գործունեությունից, պարագրաֆ 14-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը ուղղվում են աուդիտորի ուշադրությունը հրավիրելու այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին չբավարարելու դեպքերը, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

*Անհամապատասխանության դեպքեր, որոնք գրավում են աուդիտորի ուշադրությունը աուդիտորական այլ ընթացակարգերի միջոցով (հղում պար. 15)*

Ա11. Աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնք կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար, կարող են աուդիտորի ուշադրությունը գրավել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքեր: Օրինակ, այդպիսի աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- արձանագրությունների ընթերցումը,
- կազմակերպության ղեկավարության հարցումները և ներքին կամ կամ արտաքին իրավաբանական խորհրդատվությունը՝ դատական գործընթացների, հայցերի ու գնահատումների վերաբերյալ, և
- համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը՝ գործառնությունների դասերի մանրամասների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների վերաբերյալ:

*Գրավոր հավաստումներ (հղում՝ պար. 16)*

Ա12. Քանի որ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է էապես տարբեր լինել, գրավոր հավաստումները անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցներ են տրամադրում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին ղեկավարության իրազեկության վերաբերյալ, որոնց ազդեցությունը կարող է էական նշանակություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Այնուամենայնիվ, գրավոր հավաստումները ինքնուրույնաբար չեն տրամադրում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և, հետևաբար, ազդեցություն չունեն այլ աուդիտորական ապացույցների բնույթի և ծավալների վրա, որոնք պետք է ձեռք բերվեն աուդիտորի կողմից:<sup>10</sup>

## **Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում**

*Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության նշանները (հղում՝ պար. 18)*

Ա13. Եթե աուդիտորը իրազեկ է դառնում հետևյալի առկայությանը կամ դրանց մասին տեղեկությանը, ապա դա կարող է վկայել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության մասին՝

- կարգավորող կազմակերպությունների կամ պետական վարչությունների կողմից ստուգումները կամ տույժերի կամ տուգանքների վճարումները,
- խորհրդատուներին, կապակցված կողմերին կամ պետական պաշտոնյաներին չնախատեսված ծառայությունների կամ վարկերի համար վճարումները,
- միջնորդավճարները կամ գործակալների վարձավճարները, որոնք գերազանցում են կազմակերպության կողմից կամ տնտեսության տվյալ ոլորտում սովորաբար կատարվող նմանատիպ վճարները կամ փասատացի ստացած ծառայությունների համար վճարները,
- գնումներ, որոնց արժեքը զգալիորեն բարձր կամ ցածր է շուկայական գներից,

<sup>10</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>, պարագրաֆ 4:

- արտասովոր վճարումներ կանխիկ դրամով, գնումներ՝ ներկայացնողին վճարման ենթակա չեկերի միջոցով կամ փոխանցումներ անհատական բանկային հաշիվների վրա,
- արտասովոր գործառնություններ հարկային արտոնություններ ունեցող ընկերությունների հետ,
- վճարումներ ապրանքների կամ ծառայությունների համար, որոնք կատարվել են ոչ այն երկրներին, որտեղից ստացվել են այդ ապրանքները կամ ծառայությունները,
- վճարումներ՝ առանց պատշաճ ձևով պատրաստված փաստաթղթերի՝ արտարժույթային վերահսկողության վերաբերյալ,
- տեղեկատվական համակարգի առկայություն, որը չի տրամադրում համապատասխան ստուգիչ գրառումներ կամ բավականաչափ ապացույցներ՝ նախագծի առանձնահատկությունների կամ վթարի պատճառով,
- չթույլատրված կամ ոչ պատշաճ ձևով գրանցված գործառնություններ,
- լրատվամիջոցների անբարենպաստ մեկնաբանություն:

*Աուդիտորի գնահատմանը վերաբերող հարցեր (հղում պար. 18(բ))*

Ա14. Աուդիտորի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցության գնահատմանը վերաբերող հարցերը ներառում են՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների վրա օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հնարավոր ֆինանսական հետևանքները՝ ներառյալ, օրինակ, տույժերի, տուգանքների սահմանումը, վնասները, ակտիվների բռնագրավման վտանքը, գործառնությունների հարկադրված ընդհատումը և դատական գործընթացը,
- հնարավոր ֆինանսական հետևանքների բացահայտման անհրաժեշտության գնահատումը,
- գնահատումը, թե արդյո՞ք հնարավոր ֆինանսական հետևանքներն այնքան լուրջ են, որ կասկածի տակ են դնում ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման պատճառ են դառնում:

*Աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում պար. 19)*

Ա15. Աուդիտորը կարող է քննարկել ստացված տվյալները կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ, եթե նրանք ի վիճակի են տրամադրել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ, աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք նույն ձևով են ըմբռնում գործառնություններին կամ իրադարձություններին վերաբերող փաստերն ու հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությանը:

Ա16. Եթե ղեկավարությունը կամ, հարկ եղած դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք չեն տրամադրում աուդիտորին բավականաչափ տեղեկություններ այն մասին, որ կազմակերպությունը իրականում համապատասխանում է օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, ապա աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել խորհրդակցելը կազմակերպության իրավաբանի կամ արտաքին իրավախորհրդատուի հետ տվյալ հանգամանքների նկատմամբ օրենքների ու այլ

իրավական ակտերի կիրառման վերաբերյալ՝ ներառյալ խարդախության հնարավորությունը և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցությունը: Եթե կազմակերպության իրավաբանի խորհրդատվությունը նպատակահարմար չի համարվում, կամ եթե աուդիտորին չի բավարարում կազմակերպության իրավախորհրդատուի կարծիքը, ապա աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել խորհրդակցելը իր իրավախորհրդատուի հետ այն մասին, թե արդյո՞ք առկա է օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի խախտում, ինչպիսի՞ն են հնարավոր իրավական հետևանքները՝ ներառյալ խարդախությունը, և ի՞նչ հետագա քայլեր պետք է ձեռնարկի աուդիտորը անհրաժեշտության դեպքում:

*Անհամապատասխանության հետևանքների գնահատումը* (հղում պար. 21)

Ա17. Ինչպես դա պահանջվում է պարագրաֆ 21-ում, աուդիտորը գնահատում է անհամապատասխանության հետևանքները աուդիտի այլ ասպեկտների համար՝ ներառյալ աուդիտորի ռիսկի գնահատումը և ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը: Աուդիտորի կողմից հայտնաբերված անհամապատասխանության առանձին դեպքերի հետևանքները կախված են իրավախախտման ու դրա քողարկման (եթե այդպիսին տեղի է ունեցել) առնչությունից վերահսկողության առանձին գործողություններին, ինչպես նաև ներգրավված ղեկավարների կամ աշխատակիցների պաշտոններից, հատկապես այն հետևանքները, որոնք պայմանավորված են կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարության ներգրավվածությամբ:

Ա18. Բացառիկ դեպքերում աուդիտորը կարող է քննարկել առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտության հարցը, եթե հրաժարումը հնարավոր է գործող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն, երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք չեն ձեռնարկում իրավիճակի շտկմանն ուղղված գործողություններ, որոնք աուդիտորը տվյալ հանգամանքներում նպատակարարմար է գտնում, նույնիսկ եթե անհամապատասխանությունը էական ազդեցություն չունի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտության առնչությամբ որոշում կայացնելիս, աուդիտորը կարող է քննարկել իրավաբանական խորհրդատվություն ստանալու հարցը: Եթե առաջադրանքից հրաժարվելն անհնար է, ապա աուդիտորը կարող է քննարկել այլընտրանքային գործողությունները՝ ներառյալ անհամապատասխանության նկարագրումը աուդիտորի եզրակացության <<Այլ հանգամանքներ>> պարագրաֆում:<sup>11</sup>

### **Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը**

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը գործադիր և իրավապահ մարմիններին* (հղում պար. 28)

Ա19. Պատվիրատուին վերաբերող տեղեկատվության գաղտնիությունը պահպանելու աուդիտորի մասնագիտական պարտականությունը կարող է նրան թույլ չտալ զեկուցել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության մասին կազմակերպությունից դուրս գտնվող այլ անձանց: Սակայն աուդիտորի իրավական պարտականությունները կարող են տարբեր իրավական

<sup>11</sup> ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, պարագրաֆ 8:



դաշտերում լինել տարբեր և, որոշակի իրավիճակներում, գաղտնիության պահպանման պարտականությունը կարող է հանվել օրենքով: Որոշ իրավական դաշտերում ֆինանսական հաստատության աուդիտորը, օրենքի պահանջով, պարտավոր է զեկուցել վերադաս մարմիններին օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքի մասին: Բացի այդ, որոշ իրավական դաշտերում աուդիտորը պարտավոր է զեկուցել իշխանություններին խեղաթուրումների մասին այն դեպքերում, երբ ղեկավարությունը և, եթե կիրառելի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք, չեն ձեռնարկում իրավիճակի շտկմանն ուղղված գործողություններ: Աուդիտորը կարող է նպատակահամար գտնել դիմել իրավաբանի խորհրդատվությանը՝ որոշելու համար գործողությունների անհրաժեշտ ընթացքը:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա20. Հանրային ոլորտի աուդիտորը կարող է պարտադրված լինել զեկուցելու անհապատասխանության դեպքերի մասին օրենսդիր մարմինն կամ այլ կառավարման մարմիններին, կամ էլ ներկայացնել դրանք աուդիտորական եզրակացությունում:

### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 29)**

Ա21. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին աուդիտորի ստացած տվյալների փաստաթղթավորումը կարող է ներառել, օրինակ,

- գրառումների կամ փաստաղթերի պատճենները,
- ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կամ կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմերի հետ քննարկումների արձանագրությունները:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 260

ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ  
ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ՀԵՏ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-3
Հաղորդակցման դերը .....	4-7
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	8
<b>Նպատակները.....</b>	9
<b>Սահմանումներ.....</b>	10
<b>Պահանջները</b>	
Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք.....	11-13
Հաղորդվելիք հարցեր.....	14-17
Հաղորդակցման գործընթացը.....	18-22
Փաստաթղթավորում.....	23
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք.....	Ա1-Ա8
Հաղորդվելիք հարցեր.....	Ա9-Ա27
Հաղորդակցման գործընթացը.....	Ա28-Ա44
Փաստաթղթավորում.....	Ա45
Հավելված 1. ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցմանը	
Հավելված 2. Հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ	

<<Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>  
աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 260-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ  
աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն  
աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվելու հարցերում: Չնայած որ սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքից կամ մեծությունից անկախ, ստանդարտի հատուկ նկատառումները կիրառվում են, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարությունում, ինչպես նաև՝ ցուցակված ընկերությունների դեպքում: Սույն ԱՄՍ-ն չի սահմանում պահանջներ կազմակերպության ղեկավարության կամ սեփականատերերի հետ աուդիտորի հաղորդակցությանը վերաբերող հարցերի վերաբերյալ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ նրանք նույնպես ստանձնել են ղեկավարման լիազորություններ:
2. Սույն ԱՄՍ-ն ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, բայց կարող է նաև, իրավիճակին համապատասխան փոփոխվելով, կիրառվել այլ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են վերահսկելու տվյալ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը:
3. Կարևորել երկկողմ հաղորդակցության նշանակությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, սույն ԱՄՍ-ն տրամադրում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցության համապարփակ շրջանակ և ներկայացնում է նրանց հաղորդելու համար կարևոր որոշ մասնակի հարցեր: Հաղորդման ենթակա լրացուցիչ հարցեր, ի լրումն սույն ԱՄՍ-ի պահանջների, ներկայացված են մյուս ԱՄՍ-ներում (տես հավելված 1-ը): Ի լրումն, ԱՄՍ 265-ը<sup>1</sup> սահմանում է որոշակի պահանջներ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու վերաբերյալ: Լրացուցիչ հարցեր, որոնք չեն պահանջում հաղորդել սույն կամ այլ ԱՄՍ-ներով, կարող են պահանջվել՝ համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների, կազմակերպության հետ համաձայնագրով, աուդիտի առաջադրանքով սահմանված լրացուցիչ պահանջներով, օրինակ՝ ազգային հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական մարմնի ստանդարտներով: Սույն ԱՄՍ-ի ոչ մի դրույթ չի արգելում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց այլ հարցերի մասին տեղեկություններ հաղորդել (հղում պար. Ա24-Ա27):

### Հաղորդակցման դերը

4. Սույն ԱՄՍ-ն հիմնականում վերաբերում է աուդիտորի հաղորդակցմանը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Այնուամենայնիվ, երկկողմ հաղորդակցությունը կարևոր է օժանդակելու.

---

<sup>1</sup> ԱՄՍ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>:

- (ա) աուդիտորին և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի համատեքստի վերաբերյալ պատկերացումների և կառուցողական հարաբերություններ զարգացնելու համար: Այդ հարաբերությունները զարգանում են աուդիտորի անկախության և օբյեկտիվության պահպանման պայմաններում, և
  - (բ) աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից աուդիտին առնչվող տեղեկատվության ստացմանը: Օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են աուդիտորին օգնել կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, աուդիտորական ապացույցների աղբյուրների բացահայտման կամ որոշակի գործարքների կամ դեպքերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրման հարցերով, և
  - (գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկողության իրենց պարտականությունների իրականացման հարցում, դրանով իսկ նվազեցնելով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը:
5. Չնայած որ աուդիտորը պատասխանատու է սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը հաղորդելու համար, ղեկավարությունը իր հերթին պատասխանատու է կառավարման շահերին վերաբերող հարցերի մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ներկայացնելու համար: Աուդիտորի հաղորդակցությունը չի ազատում ղեկավարությանը այդ պատասխանատվությունից: Նմանապես, ղեկավարության կողմից կառավարման շահերին վերաբերող հարցերի մասին հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորին չի ազատում հաղորդակցության իր պատասխանատվությունից: Սակայն, ղեկավարության կողմից այդ հարցերի հաղորդումը, կարող է ազդել աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից տեղեկությունների հաղորդման ձևի և ժամկետների վրա:
6. Սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերի վերաբերյալ տեղեկատվության հաղորդումը յուրաքանչյուր աուդիտի բաղկացուցիչ մաս է հանդիսանում: Սակայն, ԱՄՍ-ները չեն պահանջում, որ աուդիտորը իրականացնի առանձին ընթացակարգեր բացահայտելու համար այլ հարցեր՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու համար:
7. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը կարող է արգելել աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդել որոշակի հարցեր: Օրինակ՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը կարող է որոշակիորեն արգելել հաղորդակցություն կամ այլ գործողություններ, որոնք կարող են նախատրամադրել համապատասխան պետական մարմնի հետաքննությունը՝ փաստացի կամ կասկածելի անօրինական արարքի առնչությամբ: Որոշ իրավիճակներում, աուդիտորի գաղտնապահության սկզբունքի և հաղորդակցության պատասխանատվության միջև կարող է բարդ հակասություն առաջանալ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավաբանական խորհրդատվության:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

8. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են.
  - (ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հստակորեն տեղեկացնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվության և աուդիտի պլանավորած շրջանակների ու ժամկետների վերաբերյալ ամփոփ պատկերացում,
  - (բ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերել աուդիտին վերաբերող տեղեկատվություն,
  - (գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ժամանակին տրամադրել աուդիտի ընթացքում կատարված դիտարկումները, որոնք կարևոր են և վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի հսկողության նրանց պատասխանատվությանը, և
  - (դ) խթանել արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցություն աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև:

## Սահմանումներ

10. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
  - (ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձ՝ անձ կամ կազմակերպություն (օրինակ՝ բաժնետիրական ընկերության հոգաբարձուն), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետու լինելու պարտականությունների համար: Դա ներառում է ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի վերահսկողությունը: Որոշ իրավական դաշտերում գործող որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք կարող են ներառել ղեկավարության անդամներին, ինչպես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր ոլորտում գործող կազմակերպության կառավարող խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր-տնօրենին: Կառավարման կառուցվածքի բազմազանության քննարկումը տես պարագրաֆներ Ա1-Ա8-ում,
  - (բ) ղեկավարություն՝ կազմակերպության գործառույթների իրականացման համար գործադիր պատասխանատվությամբ անձ: Որոշ իրավական դաշտերում գործող որոշ կազմակերպություններում ղեկավարությունը ընդգրկում է կառավարման օղակներում գտնվող որոշ կամ բոլոր անձանց, օրինակ՝ տնօրենների խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր-տնօրենին:

## Պահանջներ

### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

11. Աուդիտորը պետք է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում հստակորեն առանձնացնի համապատասխան անձին(անձանց), որի հետ պետք է հաղորդակցվի (հղում պար. Ա1-Ա4):

*Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող ենթախմբի հետ*

12. Երբ աուդիտորը հաղորդակցվում է կառավարման օղակներում գտնվող ենթախմբի հետ, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախմբի, կամ անձի հետ, ապա պետք է որոշի՝ արդյո՞ք ինքը պետք է հաղորդակցվի նաև ղեկավար մարմնի հետ (հղում՝ պար. Ա5-Ա7):

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ*

13. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, օրինակ՝ երբ փոքր ընկերությունում միակ սեփականատերը ղեկավարում է կազմակերպությունը և որևէ այլ անձ չունի կառավարման դերակատարություն: Նման դեպքերում, եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը տեղեկացվում են ղեկավարման պատասխանատվությամբ օժտված անձին (անձանց), և այդ անձը (անձինք) նմանապես ունի կառավարման պատասխանատվություն, անհրաժեշտ չէ հարցերը նորից հաղորդել նույն անձանց: Այդ հարցերը նշված են պարագրաֆ 16գ-ում: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է համոզվի, որ ղեկավար պատասխանատվությամբ անձի (անձանց) հետ հաղորդակցությունը պատշաճորեն տեղեկացվում է կառավարման լիազորություն ունեցող անձանց, ում աուդիտորը պարտավոր էր տեղեկացնել (հղում՝ պար. Ա8):

## **Հաղորդվելիք հարցեր**

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*

14. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի ֆինանսական հաշվետվությունների համար աուդիտորի պատասխանատվության մասին, ներառյալ այն դեպքերը, երբ.
  - (ա) աուդիտորը պատասխանատու է ձևավորելու և արտահայտելու կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք պատրաստվել են ղեկավարության կողմից՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո, և
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չի ազատում ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրենց պատասխանատվությունից (հղում՝ պար. Ա9-Ա10):

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակները և ժամկետները*

15. Աուդիտորը պետք է հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների ամփոփը (հղում՝ պար. Ա11-Ա15):

*Աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալից հարցեր*

16. Աուդիտորը պետք է հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա16).
  - (ա) աուդիտորի տեսակետը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման արման որակական կարևոր հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ու ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումները: Երբ կիրառելի

- է, աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պարզաբանի, թե ինչո՞ւ է աուդիտորը համարում, որ նշանակալից հաշվապահական հաշվառման գործելակերպը, որն ընդունելի է համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների, այնքան էլ տեղին չէ կազմակերպության տվյալ հանգամանքների պարագայում (հղում պար. Ա17),
- (բ) աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունների մասին, եթե այդպիսիք կան (հղում պար. Ա18),
- (գ) բացառությամբ այն դեպքի, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ.
- (ii) աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցերը, եթե այդպիսիք կան կամ ենթակա են հաղորդելու ղեկավարությանը, և (հղում պար. Ա19)
- (iii) աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հաստատումները, և
- (դ) աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ հարցեր, եթե կան, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության կարևոր են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար (հղում պար. Ա20):

### *Աուդիտորի անկախությունը*

17. Ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում աուդիտորը պետք է տրամադրի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց.
- (ա) հայտարարություն, ըստ որի աուդիտի թիմը և աուդիտի ընկերության այլ անձինք, եթե տեղին է, ընկերությունը, ցանցի ընկերությունները, եթե տեղին է, պահպանել են անկախությանը վերաբերող համապատասխան վարքագծի պահանջները, և
- (բ) i. ընկերության, ցանցային ընկերության և կազմակերպության միջև եղած բոլոր հարաբերությունները կամ այլ հարցերը, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, կարող են ողջամտորեն համարվել անկախությանը առնչվող: Դա պետք է ներառի ընկերության և ցանցի ընկերությունների կողմից կազմակերպությանը և կազմակերպության կողմից վերահսկվող բաղադրիչներին մատուցվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և ոչ աուդիտորական ծառայությունների ընդհանուր վճարները: Այդ վճարները պետք է բաշխվեն ըստ կատեգորիաների, ինչը կօժանդակի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գնահատելու աուդիտորի անկախության վրա ծառայությունների ազդեցությունը, և
- ii. անկախությանը սպառնացող վտանգները չեզոքացնելու կամ ընդունելի մակարդակի իջեցնելու համար կիրառված միջոցառումները (հղում պար. Ա11-Ա15):

### **Հաղորդակցության գործընթացը**

#### *Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում*

18. Աուդիտորը պետք է տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցման ձևի, ժամկետների և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակության մասին (հղում պար. Ա28-Ա36):

## Հաղորդակցման ձևերը

19. Աուդիտորը պետք է գրավոր տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի ընթացքում առաջացած կարևոր հարցերի մասին, եթե, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բանավոր հաղորդումը պատշաճ չի լինի: Գրավոր հաղորդակցությունը կարող է չներառել աուդիտի ընթացքում առաջացած բոլոր հարցերը (հղում պար. Ա37-Ա39):
20. Աուդիտորը պետք է գրավոր տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ, երբ պահանջվում է պարագրաֆ 17-ով:

## Հաղորդակցության ժամկետները

21. Աուդիտորը պետք է ժամանակին հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում պար. Ա40-Ա41):

## Հաղորդակցության գործընթացի համապատասխանությունը

22. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցությունը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին: Եթե ոչ, աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը էական խեղաթյուրման վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման և բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողության վրա, և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ (հղում պար. Ա42-Ա44):

## Փաստաթղթավորում

23. Եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հաղորդակցությունները կատարվել են բանավոր, ապա աուդիտորը պետք է դրանք փաստաթղթավորի՝ նշելով, թե ում է հաղորդվել և երբ: Եթե հաղորդակցությունը գրավոր է եղել, աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի կատարված հաղորդակցության մեկ օրինակը<sup>2</sup> (հղում պար. Ա45):

\*\*\*

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք (հղում պար. Ա11)

- Ա1. Կառավարման կառուցվածքը փոփոխվում է ըստ իրավական դաշտի կամ կազմակերպության՝ արտացոլելով տարբեր մշակույթների, իրավական պատմության, մեծության, սեփականության ձևի և այլ հատկանիշների ազդեցությունը: Օրինակ.
  - որոշ իրավական դաշտերում առկա է վերահսկող մարմին (ամբողջապես կամ հիմնականում, ոչ գործադիր), որը իրավական տեսանկյունից առանձին է գործադիր մարմնից (ղեկավարությունից) (<<երկշերտ կառավարման>> կառուցվածք): Այլ իրավական դաշտերում վերահսկող և գործադիր գործառույթները միևնույն

<sup>2</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6:



իրավական կառույցի պատասխանատվությունն են (<<միաշերտ կառավարման>> կառուցվածք),

- որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ստանձնել են պաշտոններ, որոնք կազմակերպության իրավական կառուցվածքի բաղկացուցիչ մասն են, օրինակ՝ կազմակերպության տնօրենները: Այլ կազմակերպություններում, օրինակ, կազմակերպության բաղադրիչ չկազմող որոշ պետական հաստատություններ ունեն կառավարման լիազորություններ,
- որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ: Այլ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք և ղեկավարությունը տարբեր են,
- որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման համար<sup>3</sup> (այլ դեպքերում ղեկավարությունն ունի պատասխանատվություն):

Ա2. Շատ կազմակերպություններում ղեկավարումը կառավարման մարմնի կոլեկտիվ պատասխանատվությունն է, ինչպիսիք են՝ տնօրենների խորհուրդը, վերահսկիչ մարմինը, բաժնետերերը, սեփականատերերը, ղեկավարության հանձնախումբը, կառավարման խորհուրդը, հոգաբարձուների խորհուրդը կամ համարժեք անձինք: Որոշ փոքր ընկերություններում մեկ անձը կարող է օժտվել կառավարման լիազորություններով, օրինակ սեփականատեր-տնօրենը, երբ այլ սեփականատերեր չկան, կամ միակ հոգաբարձուն: Եթե կառավարումը կոլեկտիվ պատասխանատվություն է, ապա ենթախումբը, օրինակ՝ աուդիտի հանձնաժողովը, կամ որոշակի անձը, կարող է ստանձնել որոշակի պարտականություններ՝ օժանդակելու կառավարման մարմնին իր պատասխանատվությունը կատարելու հարցում: Ենթախումբը, կամ որոշակի անձը կարող է ունենալ որոշակի, իրավական տեսանկյունից հստակեցված պարտականություններ, որոնք տարբերվում են կառավարման մարմնի պարտականություններից:

Ա3. Նման բազմազանությունը նշանակում է, որ սույն ԱՄՍ-ով հնարավոր չէ բոլոր աուդիտների համար հստակեցնել, թե ում է աուդիտորը հաղորդելու որոշակի հարցեր: Նմանապես, որոշ դեպքերում, կիրառելի իրավական դաշտից կամ առաջադրանքի այլ հանգամանքներից ելնելով՝ համապատասխան անձը (անինք), ում աուդիտորը պետք է հաղորդի, կարող է հստակ որոշելի չլինել, օրինակ՝ կազմակերպություններ, որտեղ կառավարման կառուցվածքը պաշտոնապես սահմանված չէ, ինչպիսիք, օրինակ, որոշ ընտանեկան կազմակերպություններ, որոշ շահույթ չհետապնդող կազմակերպություններ կամ որոշ պետական մարմիններ: Նման դեպքերում աուդիտորը պետք է քննարկի և համաձայնեցնի առաջադրանքի պատվերը տրամադրող կողմի հետ համապատասխան հաղորդակցության անձին(անձանց): Որոշելու համար այն անձին կամ անձանց ում հետ պետք է հաղորդակցվի աուդիտորը մեծապես պայմանավորված է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքի և գործառույթների վերաբերյալ ԱՄՍ 315-ի<sup>4</sup> համաձայն ունեցած պատկերացումներից: Համապատասխան անձը (անձինք) կարող է փոփոխվել՝ կախված հաղորդվելիք հարցի բնույթից:

<sup>3</sup> Ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 700-ի պարագրաֆ Ա40-ում, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>

<sup>4</sup> ԱՄՍ 315, <<Հական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

Ա4. ԱՄՍ 600-ը ներառում է մասնակի հարցեր, որոնք խմբի աուդիտորի կողմից պետք է հաղորդեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:<sup>5</sup> Եթե կազմակերպությունը խմբի բաղադրիչ է, համապատասխան անձը(անձինք), ում հետ աուդիտորը հաղորդակցվում է, կախված է առաջադրանքի հանգամանքներից և հաղորդվելիք հարցի բնույթից: Որոշ դեպքերում մի քանի բաղադրիչներ կարող են իրականացնել նույն գործունեությունը միևնույն ներքին վերահսկողության համակարգի ներքո՝ նույն հաշվապահական հաշվառման գործելակերպով: Եթե այդ բաղադրիչների կառավարման օղակներում գտնվող անձինք նույնն են (օրինակ՝ ընդհանուր տնօրենների խորհուրդը), կրկնությունից կարելի է խուսափել՝ տվյալ բաղադրիչների մասին տեղեկացնելով միաժամանակ:

*Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ (հղում պար. Ա12)*

Ա5. Երբ դիտարկվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ հաղորդակցության հարցը, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հետևյալը.

- ենթախմբի և կառավարման մարմնի պատասխանատվությունները,
- հաղորդակցվող հարցի բնույթը,
- համապատասխան իրավական և կարգավորող պահանջները,
- արդյո՞ք ենթախումբը ունի իրավասություն միջոցներ ձեռնարկելու տեղեկացված հարցի վերաբերյալ և կարո՞ղ է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և բացատրություններ, որոնց անհրաժեշտությունը աուդիտորը կարող է ունենալ:

Ա6. Երբ որոշվում է՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է տեղեկատվությունը ամփոփ կամ մանրամասն հաղորդել նաև կառավարման մարմնին, աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ենթախմբի կողմից կառավարման մարմնին հաղորդակցության արդյունավետությունը և պատշաճությունը: Աուդիտորը առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման ժամանակ կարող է հստակեցնել, որ, բացառությամբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներով արգելվող դեպքերի, աուդիտորն իրավունք ունի ուղղակի հաղորդակցվելու կառավարման մարմնի հետ:

Ա7. Աուդիտի հանձնախումբ (կամ այլ անունով նմանատիպ ենթախումբ) առկա են շատ իրավական դաշտերում: Չնայած որ նրանց մասնակի իրավասությունները և գործառույթները կարող են փոփոխվել, սակայն աուդիտի հանձնախմբի հետ հաղորդակցությունը, եթե այդպիսինն առկա է, դարձել է աուդիտորի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության հիմնական տարրը: Օրինակելի կառավարման սկզբունքները առաջարկում են, որ.

- աուդիտորը պարբերաբար հրավիրվելու է մասնակցելու աուդիտի հանձնախմբի խորհրդակցություններին,
- աուդիտի հանձնախմբի նախագահը և, եթե տեղին է, հանձնախմբի մյուս անդամները, աուդիտորի հետ ունենալու են պարբերական խորհրդակցություններ,
- նվազագույնը տարեկան մեկ անգամ, աուդիտի հանձնախումբը հանդիպելու է աուդիտորին՝ առանց ղեկավարության մասնակցության:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 600, << Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>>, պարագրաֆներ 46-49:

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ* (հղում՝ պար. Ա13)

Ա8. Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, իսկ հաղորդակցության պահանջի կիրառումը փոփոխված է՝ հաշվի առնելով այդ հանգամանքը: Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող ղեկավարման պատասխանատվություն ունեցող անձի (անձանց) հետ հաղորդակցությունը չի կարող պատշաճորեն ապահովել տեղեկատվության տրամադրումը այն բոլոր անձանց, որոնց հետ աուդիտորը պետք է հաղորդակցվեր նրանց կառավարման իրավասության շրջանակներում: Օրինակ՝ կազմակերպությունում, որտեղ բոլոր տնօրենները ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, որոշակի տնօրեն (օրինակ՝ շուկայավարության համար պատասխանատուն) կարող է տեղյակ չլինել մյուս տնօրենի հետ քննարկված կարևոր հարցերի մասին (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու տնօրենի հետ):

### **Հաղորդվելիք հարցեր**

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար* (հղում՝ պար. Ա14)

Ա9. Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար հաճախ ներառվում է նամակ-պարտավորագրում կամ համապատասխան ձևի համաձայնագրում՝ ներառյալ առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նամակ-պարտավորագրի կամ համապատասխան ձևի համաձայնագրի (որում ներառված են առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները) պատճենի տրամադրումը հետևյալ դեպքերում կարող է հանդիսանալ նրանց հետ հաղորդակցման պատշաճ ձև.

- աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտը իրականացնել համաձայն ԱՄՍ-ների, ինչը նպատակաուղղված է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի արտահայտմանը: ԱՄՍ-ներով պահանջվող հաղորդվելիք հարցերը, հետևաբար, ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ առաջացող կարևոր հարցերը, որոնք տեղին են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի հսկողության համար,
- այն փաստը, որ ԱՄՍ-ները չեն պահանջում աուդիտորից նախագծել ընթացակարգեր, որոնք կբացահայտեն լրացուցիչ հարցեր՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու համար,
- եթե կիրառելի է, աուդիտորի պարտականությունը հաղորդելու որոշակի հարցեր՝ համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների, կազմակերպության հետ պայմանագրի կամ առաջադրանքին առնչվող լրացուցիչ պահանջների, օրինակ՝ ազգային մասնագիտական մարմնի ստանդարտների:

Ա10. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները, կազմակերպության հետ պայմանագիրը կամ առաջադրանքին առնչվող լրացուցիչ պահանջները կարող են նախատեսել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ լայն հաղորդակցություն: Օրինակ՝ (ա) կազմակերպության հետ պայմանագիրը կարող է պահանջել, որ

ներկայացվեն որոշակի հարցեր, որոնք առաջացել են ընկերության կամ ցանցի ընկերությունների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից տարբեր այլ ծառայությունների մատուցման ընթացքում, կամ (բ) հանրային ոլորտի աուդիտորի պարտականությունը հաղորդելու այն հարցերի մասին, որոնք բացահայտվել են այլ աշխատանքի, օրինակ՝ գործունեության արդյունքների աուդիտի իրականացման արդյունքում,:

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակները և ժամկետները* (հղում՝ պար. Ա15)

Ա11. Աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ հաղորդակցությունը կարող է.

- (ա) օժանդակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ավելի լավ ըմբռնել աուդիտորական աշխատանքի հետևանքները, քննարկել աուդիտորի հետ ռիսկի և էականության սկզբունքները ու որոշել ոլորտները, որտեղ նրանք կցանկանային, որ աուդիտորը իրականացներ լրացուցիչ ընթացակարգեր, և
- (բ) օժանդակել աուդիտորին ավելի լավ հասկանալու կազմակերպությունը և նրա միջավայրը:

Ա12. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ հաղորդակցության ժամանակ պետք է ուշադիր լինել չվտանգել աուդիտի արդյունավետությունը, հատկապես, եթե կառավարման օղակներում գտնվող որոշ կամ բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ: Օրինակ՝ աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների մանրամասն հաղորդումը կարող է իջեցնել այդ ընթացակարգերի արդյունավետությունը՝ դրանք դարձնելով բավականին ակնկալելի:

Ա13. Հաղորդվող հարցերը կարող են ներառել հետևյալը.

- ի՞նչ միջոցներ է աուդիտորը ձեռնարկել էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ,
- աուդիտորի մոտեցումը աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ,
- էականության սկզբունքի կիրառումը աուդիտի համատեքստում:<sup>6</sup>

Ա14. Այլ պլանային հարցերը, որոնց քննարկումը կարող է պատշաճ լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ներառում են.

- աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտի աշխատանքների օգտագործման աստիճանը, երբ կազմակերպությունը ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, և ինչպես կարող են ներքին և արտաքին աուդիտորները համագործակցել կառուցողական և փոխօժանդակող ձևով,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետները՝
  - կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում համապատասխան անձը(ինք), ում հետ պետք է հաղորդակցվի,
  - պատասխանատվության բաշխումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության միջև,
  - կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը ու գործունեության ռիսկերը, որոնք կարող են առաջացնել էական խեղաթյուրումներ,

<sup>6</sup> ԱՄՍ 320, <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>:

- հարցեր, որոնք ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, պահանջում են հատուկ ուշադրություն աուդիտի ընթացքում, և այն ոլորտները, որտեղ նրանք խնդրում են իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր,
- պետական կարգավորող մարմինների հետ կարևոր հաղորդակցություններ,
- այլ հարցեր, որոնք ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վրա,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերաբերմունքը, տեղեկացվածությունը և գործողությունները, (ա) կազմակերպության ներքին վերահսկողության և նրա կարևորության վերաբերյալ ներառյալ այն, թե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ինչպես են հսկում ներքին վերահսկողության արդյունավետությունը, և (բ) խարդախության բացահայտումների և հնարավորության վերաբերյալ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործողությունները հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, կորպորատիվ կառավարման գործելակերպի, արժեթղթերի բորսայի կանոնների կամ հարակից հարցերի զարգացումների վերաբերյալ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանները աուդիտորի նախորդ հաղորդակցությունների վերաբերյալ:

Ա15. Չնայած, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը կարող է օժանդակել աուդիտորին պլանավորելու աուդիտի շրջանակները և ժամկետները, այն չի փոխում աուդիտորի պատասխանատվությունը մշակելու աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան ներառյալ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և շրջանակները, որոնք անհրաժեշտ են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

*Կարևոր բացահայտումներ աուդիտի ընթացքում (հղում՝ պար. Ա16)*

Ա16. Աուդիտի ընթացքում կարևոր բացահայտումների հաղորդումը կարող է ներառել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից լրացուցիչ տեղեկատվության տրամադրում, որպեսզի ամբողջացվեն ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք որոշակի գործարքի կամ դեպքի, փաստերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ ունեն նույն պատկերացումը:

*Հաշվապահական գործելակերպի կարևոր որակական հատկանիշներ (հղում՝ պար. Ա16(ա))*

Ա17. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները սովորաբար թույլ են տալիս կազմակերպությանը կատարելու հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ հաշվապահական քաղաքականության և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների վերաբերյալ: Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի կարևոր որակական հատկանիշների վերաբերյալ բաց և կառուցողական հաղորդակցությունը կարող է ներառել էական հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի ընդունելի լինելու վերաբերյալ դիտարկումներ: Հավելված 2-ը ներկայացնում է հարցեր, որոնք կարող են ներառվել այդ հաղորդակցության մեջ:

*Աուդիտի ընթացքում հանդիպող նշանակալից դժվարություններ (հղում՝ պար. Ա16(բ))*

Ա18. Աուդիտի ընթացքում հանդիպող նշանակալից դժվարությունները կարող են ներառել հետևյալը՝

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից տեղեկատվության տրամադրման էական ուշացումներ,
- աուդիտի իրականացման համար անհարկի կարճ ժամանակահատված,
- անհարկի անակնկալ դժվարություններ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ժամանակ,
- ակնկալվող տեղեկատվության բացակայություն,
- ղեկավարության կողմից աուդիտորի նկատմամբ սահմանափակումներ,
- ղեկավարության դժկամությունը կազմակերպության անընդհատության սկզբունքի գնահատման իրականացման կամ նրա ժամկետի ընդլայնման վերաբերյալ, երբ պահանջվում է:

Որոշ հանգամանքներում այդ դժվարությունները կարող են հանդիսանալ աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման:<sup>7</sup>

*Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցման ենթակա կարևոր հարցեր* (հղում պար. Ա16(գ)(i))

Ա19. Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցման ենթակա կարևոր հարցերը կարող են ներառել՝

- գործունեության պայմանները, որոնք ազդում են կազմակերպության վրա, և գործունեության ծրագրերն ու նպատակները, որոնք ազդում են էական խեղաթյուրման ռիսկի վրա,
- մտահոգություններ հաշվապահության և աուդիտի վերաբերյալ այլ հաշվապահների հետ ղեկավարության խորհրդակցություններին,
- քննարկումներ և նամակագրություն աուդիտորի սկզբնական կամ կրկնվող նշանակումների վերաբերյալ, որոնք առնչվում են հաշվապահության հաշվառման գործելակերպին, աուդիտորական ստանդարտների կիրառությանը կամ աուդիտի կամ այլ ծառայությունների վճարներին:

Ֆինանսական հաշվետվության գործընթացին վերաբերող այլ կարևոր հարցեր (հղում պար. Ա16դ)

Ա20. Աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ կարևոր հարցեր, որոնք ուղղակի առնչվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկումը, կարող են ներառել փաստերի խեղաթյուրումը կամ աուդիտի ենթարկված ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվություններին կից տեղեկատվության հետ էական անհամապատասխանությունը:

*Աուդիտորի անկախությունը* (հղում պար. Ա17)

Ա21. Աուդիտորը պարտավոր է պահպանել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող վարքագծի համապատասխան կանոնները՝ ներառյալ անկախությունը:<sup>8</sup>

<sup>7</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

Ա22. Հարաբերությունները ու այլ հարցերը, ինչպես նաև հաղորդակցվելիք ձեռնարկված նախազգուշական միջոցները կարող են փոխվել առաջադրանքի հանգամանքներից կախված, սակայն հիմնականում հասցեագրվում են.

(ա) անկախությանը սպառնացող վտանգներին, որոնք կարող են դասակարգվել որպես անձնական շահ, ինքնաստուգում, ինքնապաշտպանություն, մտերմություն և ահաբեկում և

(բ) նախազգուշական միջոցներին՝ ստեղծված մասնագիտական, օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտի կողմից, կազմակերպության ներքին նախազգուշական միջոցներին և ընկերության ներքին համակարգերին ու ընթացակարգերին:

17ա պարագրաֆով պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է ներառել համապատասխան վարքագծի նորմերի չկանխամտածված խախտում, երբ վերաբերում են աուդիտորի անկախությանը և այդ առնչությամբ ձեռնարկված կամ ծրագրած շտկող գործողություններին:

Ա23. Ցուցակված ընկերությունների դեպքում աուդիտորի անկախությանը վերաբերող հաղորդակցության պահանջները կարող են տեղին լինել նաև այլ կազմակերպությունների դեպքում, մասնավորապես, գործունեության, մեծության, կորպորատիվ կարգավիճակի կամ շահառուների լայն շրջանակի պատճառով հանրային նշանակալից շահ ներկայացնող կազմակերպությունների պատճառով: Կազմակերպությունների օրինակներ, որոնք ցուցակված չեն, բայց որտեղ աուդիտորի անկախության հաղորդակցումը կարող է տեղին լինել, ներառում են հանրային նշանակության կազմակերպություններ, վարկային ինստիտուտներ, ապահովագրական կազմակերպություններ և կենսաթոշակային ֆոնդեր: Մյուս կողմից, կարող են լինել դեպքեր, երբ անկախության վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է տեղին չլինել, օրինակ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք տեղեկացվել են համապատասխան փաստերին իրենց ղեկավարման գործառույթների ժամանակ: Դա հատկապես տեղին է, երբ կազմակերպությունը ղեկավարվում է սեփականատիրոջ կողմից, և աուդիտորական և ցանցի ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից դուրս ունեն սահմանափակ առնչություն կազմակերպության հետ:

### *Լրացուցիչ հարցեր (հղում պար. 3)*

Ա24. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ղեկավարության վերահսկումը ներառում է հավաստիացում, որ կազմակերպությունը մշակում, ներդնում և պահպանում է պատշաճ ներքին վերահսկողություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության, գործունեության արդյունավետության և արտադրողականության օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության համար:

Ա25. Աուդիտորը կարող է տեղեկանալ լրացուցիչ հարցերի մասին, որոնք անհրաժեշտաբար չեն վերաբերվում ֆինանսական հաշվետվության համակարգի վերհսկողությանը, բայց որոնք, այնուամենայնիվ, հավանաբար կարևոր կլինեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար՝ վերահսկելու կազմակերպության ռազմավա-

<sup>8</sup> ԱՄՄ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 14:

րական ուղղությունը և կազմակերպության հաշվետու լինելը: Նման հարցերը կարող են ներառել, օրինակ՝ կառավարման կառուցվածքի կամ գործընթացների կարևոր հարցեր, կամ ղեկավարության կողմից առանց համապատասխան հաստատման կարևոր որոշումներ կամ գործողություններ:

Ա26. Որոշելու համար՝ արդյո՞ք տեղեկացնել լրացուցիչ հարցերի մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, աուդիտորը կարող է նմանատիպ տեղեկացված հարցերը քննարկել համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ տվյալ հանգամանքներում դա պատշաճ չէ:

Ա27. Երբ լրացուցիչ հարցը հաղորդվել է, աուդիտորը կարող է ճիշտ համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել, որ.

- (ա) նման հարցերի բացահայտումը և հաղորդումը էական չէ աուդիտի նպատակին՝ արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- (բ) տվյալ հարցերի առնչությամբ ընթացակարգեր չեն կիրառվել, բացի նրանցից, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորման համար, և
- (գ) այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել բացահայտելու համար նմանատիպ այլ հարցերի առկայությունը:

## **Հաղորդակցման գործընթացը**

*Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում (հղում պար. 18)*

Ա28. Աուդիտորի պատասխանատվության, աուդիտի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների ու ընդհանուր բովանդակության հստակ հաղորդումը օժանդակում է երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցության հաստատմանը:

Ա29. Երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցությանը օժանդակող այլ հարցերը ներառում են հետևյալ քննարկումները.

- հաղորդակցությունների նպատակը: Երբ նպատակը պարզ է, աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ավելի մեծ հնարավորություն ունեն հասնելու փոխադարձ հասկացողության հաղորդակցության գործընթացի համապատասխան հարցերի և ձեռնարկվելիք միջոցների վերաբերյալ,
- հաղորդակցության ձևը,
- աուդիտի թիմի և կառավարման օղակներում գտնվող այն անձինք, որոնք պետք է հաղորդակցվեն որոշակի հարցերի հետ կապված,
- աուդիտորի ակնկալիքը, որ հաղորդակցությունը պետք է լինի երկկողմանի, և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պետք է աուդիտորին հաղորդեն աուդիտորին առնչվող հարցեր, օրինակ՝ ռազմավարական որոշումներ, որոնք կարող են էականորեն ազդել աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և շրջանակների վրա, խարդախության կասկածներ կամ բացահայտումներ և բարձրաստիճան ղեկավարության ազնվության կամ կարողության վերաբերյալ կասկածներ,
- աուդիտորի կողմից հաղորդված հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունների և դրանց արդյունքների մասին աուդիտորին տեղեկացնելու վերաբերյալ,



- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հաղորդված հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունների և դրանց արդյունքների մասին տեղեկացնելու վերաբերյալ:

Ա30. Հաղորդակցման գործընթացը փոփոխվում է հանգամանքներից կախված, ներառյալ կազմակերպության մեծություն և կառավարման կառուցվածքը, թե ինչպե՞ս են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք գործում, կամ աուդիտորի տեսակետից հաղորդակցվելիք հարցերի կարևորության վերաբերյալ: Արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցության դժվարությունը կարող է մատնանշել, որ աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև հաղորդակցությունը բավարար չէ աուդիտի նպատակների համար (հղում պար. Ա44):

### **Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ**

Ա31. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվել պակաս համակարգված ձևով, քան ցուցակված կամ ավելի խոշոր կազմակերպությունների դեպքում:

### **Հաղորդակցություն ղեկավարության հետ**

Ա32. Աուդիտի ընթացքում շատ հարցեր կարող են քննարկվել ղեկավարության հետ, ներառյալ սույն ԱՄՍ-ով կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ընթացքում քննարկված հարցերը: Այդ քննարկումները ճանաչում են ղեկավարության գործադիր պատասխանատվությունը կազմակերպության գործունեության համար, և մասնավորապես, ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

Ա33. Մինչև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հարցերի հետ կապված հաղորդակցությունը աուդիտորը կարող է դրանք քննարկել ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ դա պատշաճ չէ: Օրինակ՝ կարող է պատշաճ չլինել քննարկել ղեկավարության հետ իր իսկ բանիմացության և ազնվության հարցերը: Ի լրումն ղեկավարության գործադիր պատասխանատվության ճանաչման, այդ նախնական քննարկումները կարող են հստակեցնել փաստերը և հարցերը, իսկ ղեկավարությանը հնարավորություն տալ տրամադրելու լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ: Նմանապես, երբ կազմակերպությունը ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, աուդիտորը կարող է հարցերը քննարկել ներքին աուդիտորի հետ նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը:

### **Հաղորդակցություն երրորդ կողմերի հետ**

Ա34. Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ երրորդ կողմերին տրամադրել, օրինակ՝ բանկիրներին կամ որոշակի պետական կարգավորող մարմիններին, աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցության պատճենները: Որոշ դեպքերում երրորդ կողմերին տրամադրումը կարող է անօրինական լինել կամ այլ առումներով անհարկի: Երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված գրավոր հաստատումը տրամադրվում է երրորդ կողմերին, որոշ հանգամանքներում կարող է կարևոր լինել, որ երրորդ կողմերը տեղեկացվեն այն

մասին, որ հաղորդակցությունը չի նախատեսվել նրանց համար, օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր հաղորդակցություններում նշելով, որ.

- (ա) հաղորդակցությունը պատրաստվել է միմիայն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից օգտագործման համար և եթե կիրառելի է խմբի ղեկավարության և խմբի աուդիտորի համար, երրորդ կողմերը չպետք է հիմնվեն դրա վրա,
- (բ) որ աուդիտորը չի ստանձնում որևէ պատասխանատվություն երրորդ անձանց նկատմամբ, և
- (գ) սահմանափակումներ երրորդ անձանց տրամադրման կամ բացահայտման վերաբերյալ:

Ա35. Որոշ իրավական դաշտերում, աուդիտորից կարող է պահանջվել, օրինակ.

- կարգավորող կամ օրենսդիր մարմինն տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության որոշ հարցերի մասին: Օրինակ՝ որոշ երկրներում աուդիտորը պարտավոր է պետական մարմիններին հաղորդել խեղաթյուրումները, որոնց վերաբերյալ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն ձեռնարկել շտկող գործողություններ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված որոշ հաշվետվություններ տրամադրել նաև կարգավորող կամ ֆինանսավորող մարմիններին, կամ այլ մարմիններին, ինչպիսին է, օրինակ՝ որոշ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների կենտրոնական վերահսկող մարմինը, կամ
- հրատարակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված հաշվետվությունները:

Ա36. Բացառությամբ այն դեպքի, երբ օրենսդրությամբ պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի գրավոր հաղորդակցության պատճենի տրամադրումը երրորդ անձանց, աուդիտորը պետք է նախապես ստանա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը:

#### Հաղորդակցության ձևերը (հղում՝ պար. 19-20)

Ա37. Արդյունավետ հաղորդակցությունը կարող է ներառել համակարգված ներկայացումներ և գրավոր հաշվետվություններ, ինչպես նաև քիչ համակարգված հաղորդակցություն, ներառյալ քննարկումները: Աուդիտորը կարող է բանավոր կամ գրավոր հաղորդել այլ հարցեր, որոնք տարբերվում են պարագրաֆներ 19-ում և 20-ում նշվածներից: Գրավոր հաղորդակցությունը կարող է ներառել նամակ-պարտավորագիր, որը տրամադրված է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Ա38. Ի լրումն տվյալ հարցի կարևորության, հաղորդակցության ձևը (օրինակ՝ արդյո՞ք հաղորդակցությունը գրավոր է, թե բանավոր, մանրամասների աստիճանը կամ հաղորդակցության ամփոփումը, և արդյո՞ք հաղորդակցությունը համակարգված է, թե ոչ համակարգված) կարող է կախված լինել հետևյալ գործոններից.

- արդյո՞ք հարցը բավարար լուծում է ստացել,
- արդյո՞ք հարցը նախկինում հաղորդվել է ղեկավարությանը
- կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, վերահսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,

- հատուկ նպատակների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում արդյո՞ք աուդիտորը նաև աուդիտ է իրականացնում ընդհանուր նպատակների ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ,
- իրավական պահանջներ: Որոշ իրավական դաշտերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ գրավոր հաղորդակցությունը պարտադիր է օրենքով սահմանված կարգով,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցությունների համաձայնությունները,
- աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև շարունակական շփումների և երկխոսությունների քանակը,
- արդյո՞ք կառավարման մարմնում տեղի են ունեցել նշանակալից փոփոխություններ:

Ա39. Երբ կարևոր հարցը քննարկվել է կառավարման օղակներում գտնվող որոշակի անձի հետ, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախմբի նախագահի, աուդիտորի համար կարող է նպատակահարմար լինել ամփոփել հարցը հետագա հաղորդակցություններում, այնպես որ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ունենան ամբողջական և հավասարակշռված տեղեկատվություն:

#### *Հաղորդակցության ժամկետները (հղում՝ պար. 21)*

Ա40. Հաղորդակցության պատշաճ ժամկետները փոփոխվում են առաջադրանքի հանգամանքներից կախված: Համապատասխան հանգամանքները ներառում են հարցի կարևորությունը ու բնույթը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ակնկալվող գործողությունները: Օրինակ.

- պլանավորմանը վերաբերող հարցերը հաճախ կարելի է հաղորդել աուդիտի առաջադրանքի նախնական փուլում և սկզբնական աուդիտի դեպքում կարելի է հաղորդակցել պայմանների համաձայնեցման ընթացքում,
- կարող է հարմար լինի հաղորդել աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարության մասին ինչքան հնարավոր է շուտ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են աուդիտորին օժանդակել հաղթահարելու դժվարությունը, կամ եթե այն հավանաբար կառաջացնի աուդիտորական կարծիքի ձևափոխում: Նմանապես, աուդիտորը կարող է որքան հնարավոր է շուտ բանավոր հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի կողմից բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների մասին, մինչև դրանց գրավոր հաղորդելը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 265-ով,<sup>9</sup>
- անկախությանը վերաբերող հաղորդակցությունը կարող է տեղին լինել, երբ կարևոր դատողություններ են կատարվել անկախությանը սպառնացող վտանգների, համապատասխան նախազգուշական միջոցների և վերջնական եզրահանգումների վերաբերյալ, օրինակ, երբ ստանձնում են ոչ աուդիտորական ծառայությունների առաջադրանք: Վերջնական եզրահանգման քննարկումները կարող է նաև հարմար ժամանակ հանդիսանալ աուդիտի արդյունքների մասին հաղորդելու համար, ներառյալ աուդիտորի տեսակետները կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների վերաբերյալ,

<sup>9</sup> ԱՄՍ 265, պարագրաֆներ 9 և Ա14:

- երբ աուդիտի են ենթարկվում և ընդհանուր նպատակների ու հատուկ նպատակների ֆինանսական հաշվետվությունները, կարիք կլինի կոորդինացնել հաղորդակցության ժամկետները:

Ա41. Այլ նկատառումներ, որոնք կարող են տեղին լինել հաղորդակցության ժամկետների առումով, ներառում են.

- աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, վերահսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
- սահմանված շրջանակում որոշակի հարցեր հաղորդելու իրավական պարտականությունը,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցությունների վերաբերյալ ձեռք բերված համաձայնությունները,
- որոշ հարցերի բացահայտման ժամանակը, օրինակ՝ աուդիտորը կարող է ժամանակին չբացահայտել որոշակի հարց (օրինակ՝ անհամապատասխանությունը օրենքի հետ), որպեսզի կանխարգելման գործողություններ ձեռնարկված լինեին, սակայն այդ հարցի հաղորդումը հնարավորություն կտա հետագա գործողություններ ձեռնարկել:

#### *Հաղորդակցության գործընթացի բավարար լինելը (հղում պար. 22)*

Ա42. Աուդիտորին անհրաժեշտ չէ մշակել որոշակի ընթացակարգեր, որոնք կօժանդակեն գնահատելու աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմանի հաղորդակցության արդյունավետությունը, այլ, որ գնահատումը կարող է հիմնվել այլ նպատակներով իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի դիտարկումից: Նման դիտարկումները կարող են ներառել.

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից աուդիտորի բարձրացրած հարցերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների պատշաճությունից և ժամանակայնությունից: Եթե նախկին հաղորդակցություններում բարձրացված կարևոր հարցերը արդյունավետորեն չեն կարգավորվել, աուդիտորը կարող է տեղին համարել հարցնել համապատասխան գործողություններ չձեռնարկելու պատճառների մասին, այլ ոչ թե հարցը բարձրացնել նորից: Այսպես կարելի է խուսափել թյուր պատկերացման ռիսկից, որ աուդիտորը բավարարված է հարցի պատշաճ կատարումով, կամ հարցը այլևս կարևոր չէ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ բաց հաղորդակցությունը աուդիտորի հետ հաղորդակցման ժամանակ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատրաստակամությունը և հնարավորությունը հանդիպելու աուդիտորի հետ առանց ղեկավարության մասնակցության,
- աուդիտորի կողմից բարձրացված հարցերը ամբողջովին ըմբռնելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ կարողությունը, օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հարցերի ուսումնասիրման խորությունը և ներկայացված առաջարկությունների վերաբերյալ նրանց դիտարկումները,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունների ձևի, ժամկետների և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակության փոխադարձաբար համաձայնեցման դժվարություններ,

- երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ, նրանց հստակ տեղեկացվածությունը, թե ինչպե՞ս են աուդիտորի հետ քննարկված հարցերը ազդում նրանց կառավարման պատասխանատվության վրա, ինչպես նաև նրանց ղեկավարման պատասխանատվության վրա,
- արդյո՞ք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցությունը համապատասխանում է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:

Ա43. Ինչպես նշված է պարագրաֆ 4-ում, երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցությունը օժանդակում է և աուդիտորին, և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 315-ը սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցությունը, ներառյալ նրանց շփումները ներքին, եթե այդպիսին կա, և արտաքին աուդիտորների հետ՝ որպես ներքին վերահսկողության միջավայրի տարր:<sup>10</sup> Թերի երկկողմ հաղորդակցությունը կարող է մատնանշել անբավարար ներքին վերահսկողության առկայությունը և ազդել էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատման վրա: Առկա է նաև ռիսկ, որ աուդիտորը չի կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար:

Ա44. Եթե աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցությունը բավարար չէ, և տվյալ իրավիճակը չի կարելի բարելավել, աուդիտորը կարող է ձեռնարկել հետևյալ գործողությունները.

- ձևափոխել աուդիտորական կարծիքը շրջանակների սահմանափակման պատճառով,
- ձեռք բերել իրավական խորհրդատվություն տարբեր գործողությունների հետևանքների վերաբերյալ,
- հաղորդակցվել երրորդ կողմերի (օրինակ՝ կարգավորող մարմինների) կամ կառավարման կառուցվածքի ավելի բարձր աստիճանում գտնվող իրավասու անձի հետ, որը դուրս է կազմակերպությունից, ինչպիսիք են կազմակերպության սեփականատերերը (օրինակ՝ բաժնետերերի ժողովի մասնակիցները), կամ հանրային ոլորտի դեպքում՝ կառավարության պատասխանատու նախարարի կամ խորհրդարանի հետ,
- հրաժարվել առաջադրանքից, եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի համաձայն:

### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 23)**

Ա45. Բանավոր հաղորդակցության փաստաթղթավորումը կարող է ներառել հաղորդակցության արձանագրությունների պատճենները՝ պատրաստված կազմակերպության կողմից, եթե այդ արձանագրությունները պատշաճ ձևով ներկայացնում են հաղորդակցությանը, և պահվում են որպես աուդիտորական փաստաթուղթ:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա70:

**ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցմանը**

Սույն հավելվածը հստակեցնում է ՈՎՄՍ 1-ում<sup>11</sup> և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված պարագրաֆները, որոնք ուժի մեջ են 2009թ. դեկտեմբեր 15-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտների համար, և որոնք պահանջում են որոշակի հարցերի հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ: Սույն ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջների, կից կիրառությունների և լրացուցիչ բացատրական նյութերի ուսումնասիրությանը:

- ՈՎՄՍ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>> - պարագրաֆ 30(ա)
- ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> - պարագրաֆներ 21,38(գ) (i) և 40-42
- ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> - պարագրաֆներ 14, 19 և 22-24
- ԱՄՍ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>> - պարագրաֆ 9
- ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> - պարագրաֆներ 12-13
- ԱՄՍ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>> - պարագրաֆ 9
- ԱՄՍ 510, <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ>> - պարագրաֆ 7
- ԱՄՍ 550, <<Կապակցված կողմեր>> - պարագրաֆ 27
- ԱՄՍ 560, <<Հետագա դեպքեր>> - պարագրաֆներ 7(բ)-(գ),10(ա), 13(բ), 14(ա) և 17
- ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>> - պարագրաֆ 23
- ԱՄՍ 600, << Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>> - պարագրաֆ 49
- ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում >> - պարագրաֆներ 12,14,19(ա) և 28

<sup>11</sup> ՈՎՄՍ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>:

- ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>- պարագրաֆ 9
- ԱՄՍ 710, <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>> – պարագրաֆ 18
- ԱՄՍ 720, <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>>- պարագրաֆներ 10, 13 և 16

## **Հավելված 2**

(հղում պար. 16ա, Ա17)

### **Հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ**

Պարագրաֆ 16ա-ով պահանջվող և պարագրաֆ Ա17-ում քննարկված հաղորդակցությունը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

#### **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն**

- Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը կազմակերպության որոշակի հանգամանքներում հաշվի առնելով տեղեկատվության պատրաստման ծախսը և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ակնկալվող օգուտների հավասարակշռումը: Եթե առկա է ընդունելի այլընտրանքային հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, հաղորդակցությունը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները, որոնք կրում են հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականությունների ընտրության ազդեցությունը, ինչպես նաև տեղեկություններ նմանատիպ կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության վերաբերյալ,
- հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականությունների սկզբնական ընտրությունը և հետագա փոփոխությունները, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման նոր ընդունված ստանդարտները: Հաղորդակցությունը կարող է ներառել կազմակերպության ընթացիկ և հետագա արդյունքների վրա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ընդունման ժամկետների ու մեթոդի ազդեցությունը, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ժամկետները՝ հաշվի առնելով ակնկալվող ընդունվող ստանդարտները,
- հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականությունների ազդեցությունը հակասական կամ զարգացող ոլորտներում (կամ տվյալ տնտեսության առանձնահատկությունները, մասնավորապես, երբ առկա է ընդունված ուղեցույցների կամ մոտեցման պակաս),
- գործարքների իրականացման ժամանակահատվածի ազդեցությունը նրանց համապատասխան գրանցման ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ**

- ԱՄՍ 540-ում<sup>12</sup> քննարկված են այն հաշիվները, որոնց համար գնահատումները կարևոր են, օրինակ.
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հստակեցումը ղեկավարության կողմից,
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու ղեկավարության գործընթացները,
  - էական խեղաթյուրման ռիսկը,
  - ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները,
  - գնահատման անորոշությունների բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներ**

- Ֆինանսական հաշվետվություններում առանձնապես զգայուն բացահայտումների հետ կապված հարցերը և համապատասխան դատողությունները (օրինակ՝ բացահայտումներ վերաբերող հասույթի ճանաչմանը, փոխհատուցումներին, անընդհատությանը, հետագա դեպքերին և պայմանական պարտավորություններին),
- ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական չեզոքությունը, հետևողականությունը և հստակությունը:

### **Հարակից հարցեր**

- Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված նշանակալից ռիսկեր, ազդեցություններ և անորոշություններ, ինչպիսիք են օրինակ՝ առկա դատական հայցերը և դրանց հավանական ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- անսովոր գործարքների ազդեցության աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ներառյալ ընթացիկ ժամանակաշրջանում ճանաչված չկրկնվող գումարների և ֆինանսական հաշվետվություններում նման գործարքների բացահայտման աստիճանը,
- ակտիվի և պարտավորության ընթացիկ արժեքի վրա ազդող գործոնները, ներառյալ կազմակերպության հիմնավորումը նյութական և ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետի սահմանման համար: Հաղորդակցությունը կարող է պարզաբանել ինչպե՞ս են ընթացիկ արժեքի վրա ազդող գործոնները ընտրվել, և ինչպե՞ս այլընտրանքային մոտեցումը կազդեր ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- խեղաթյուրումների ընտրանքային ճշգրտումներ, օրինակ, երբ ճշգրտվում են այն սխալները, որոնք մեծացնում են ներկայացված շահույթը, և չեն ճշգրտվում այն սխալները, որոնք նվազեցնում են ներկայացված շահույթը:

<sup>12</sup> ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>:



ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 265

ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ ԱՌԿԱ  
ԹԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՏԵՂԵԿԱՑՈՒՄԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ  
ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ԵՎ ՂԵԿԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
<b>Նպատակը</b> .....	5
<b>Սահմանումներ</b> .....	6
<b>Պահանջները</b> .....	7-11

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Որոշում, թե արդյո՞ք ներքին վերահսկողության թերությունները բացահայտվել են.....	Ա1-Ա4
Ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ .....	Ա5-Ա11
Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդումը.....	Ա12-Ա30

<<Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության հետ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 265-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

**Ներածություն**

**Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության թերությունների<sup>13</sup> կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը պատշաճ հաղորդելու հետ կապված: Սույն ԱՄՍ-ն աուդիտորի վրա չի դնում լրացուցիչ պատասխանատվություն, քան

<sup>13</sup> ԱՄՍ 315-ը, <<Լակն խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆներ 4 և 12:

պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով և ԱՄՍ 330-ով, ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, վերահսկողության թեստերի մշակման և իրականացման վերաբերյալ:<sup>14</sup> ԱՄՍ 260-ը<sup>15</sup> սահմանում է լրացուցիչ պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտի վերաբերյալ հաղորդակցելու աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ:

2. Աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, երբ որոշում և գնահատում է էական խեղաթյուրման ռիսկը:<sup>16</sup> Այդ ռիսկերի գնահատման ժամանակ աուդիտորը հաշվի է առնում ներքին վերահսկողությունը, որպեսզի տվյալ հանգամանքներին համապատասխան մշակի աուդիտորական ընթացակարգեր, բայց ոչ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար: Աուդիտորը կարող է բացահայտել ներքին վերահսկողության թերություններ ոչ միայն ռիսկերի գնահատման փուլում, այլև աուդիտի այլ փուլերում: Սույն ԱՄՍ-ն հստակեցնում է, թե բացահայտված թերություններից որոնք է աուդիտորը պարտավոր հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը:
3. Սույն ԱՄՍ-ում ոչինչ չի սահմանափակում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ ղեկավարությանը հաղորդելու ներքին վերահսկողությանը վերաբերող այլ հարցեր, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

4. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակները**

5. Աուդիտորի նպատակն է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ ղեկավարությանը պատշաճորեն հաղորդել ներքին վերահսկողության թերությունները, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն ուշադրության արժանի կարևորություն:

### **Սահմանումներ**

6. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
  - (ա) ներքին վերահսկողության թերություն՝ առկա է, եթե.
    - (i) վերահսկողությունը նախազգծվում, իրականացվում կամ գործադրվում է այնպես, որ անհնարին է լինում ժամանակին կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել ֆինանսական հաշվետվություններում առկա խեղաթյուրումները, կամ

<sup>14</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

<sup>15</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>:

<sup>16</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 12: Պարագրաֆներ Ա60-Ա65-ը տալիս են ուղեցույց աուդիտին առնչվող վերահսկողության վերաբերյալ:

- (ii) վերահսկողությունը, որն անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվություններում առկա խեղաթյուրումները ժամանակին կանխելու կամ հայտնաբերելու և ուղղելու համար, բացակայում է,
- (բ) ներքին վերահսկողության կարևոր թերություն՝ ներքին վերահսկողության թերություն կամ թերությունների համախումբ, որոնք, ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրության արժանի կարևորություն (հղում՝ պար. Ա5):

## Պահանջներ

7. Աուդիտորը իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի՝ արդյո՞ք բացահայտել է ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ (հղում՝ պար. Ա1-Ա4):
8. Եթե աուդիտորը բացահայտել է ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ, աուդիտորը իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի՝ արդյո՞ք նրանք առանձին կամ միասին ներկայացնում են էական թերություն (հղում՝ պար. Ա5-Ա11):
9. Աուդիտորը աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունները պետք է ժամանակին գրավոր հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա12-Ա18, Ա27):
10. Աուդիտորը պետք է նաև ժամանակին հաղորդի համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարությանը (հղում՝ պար. Ա19, Ա27).
  - (ա) գրավոր, ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունները, որոնք աուդիտորը հաղորդել կամ նախատեսում է հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացառությամբ այն դեպքի, երբ պատշաճ չի լինի նման հանգամանքներում ուղղակի հաղորդել ղեկավարությանը, և (հղում՝ պար. Ա14, Ա20-Ա21),
  - (բ) աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության այլ թերություններ, որոնք այլ կողմերը չեն տեղեկացրել ղեկավարությանը, և որոնք ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրության արժանի կարևորություն (հղում՝ պար. Ա22-Ա26):
11. Աուդիտորը ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդակցությունում պետք է ներառի.
  - (ա) թերությունների նկարագրությունը և նրանց հնարավոր հետևանքների պարզաբանումը, և (հղում՝ պար. Ա28),
  - (բ) բավարար տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կտա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հասկանալու հաղորդակցության բովանդակությունը: Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է պարզաբանի, որ (հղում՝ պար. Ա29-Ա30),
    - (i) աուդիտի նպատակն էր կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
    - (ii) աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը առնչվող ներքին վերահսկողության համա-կարգի դիտարկում, որպեսզի նախագծվեն հանգամանքներին համապատասխան աուդիտո-

- րական ընթացակարգեր, բայց ոչ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար, և
- (iii) ներկայացվող հարցերը սահմանափակվում են նրանցով, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությանն արժանի կարևորություն:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Որոշում, թե արդյո՞ք ներքին վերահսկողության թերությունները բացահայտվել են (հղում պար. 7)**

- Ա1. Որոշելու համար, թե արդյո՞ք իր կողմից բացահայտվել են ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ, աուդիտորը կարող է աուդիտի արդյունքներին առնչվող փաստերը և հանգամանքները քննարկել համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարության հետ: Սույն քննարկումը աուդիտորին տալիս է հնարավորություն ղեկավարությանը ժամանակին զգուշացնելու թերությունների առկայության վերաբերյալ, որոնց վերաբերյալ ղեկավարությունը կարող էր նախկինում տեղեկացված չլինել: Ղեկավարության համապատասխան աստիճանը, ում հետ պատշաճ է հարցերը քննարկել, պետք է տեղյակ լինի տվյալ ոլորտի ներքին վերահսկողությանը և ով ունի իրավասություն ձեռնարկելու համապատասխան շտկման գործողություններ բացահայտված ներքին վերահսկողության նկատմամբ: Որոշ հանգամանքներում աուդիտորի համար կարող է պատշաճ չլինել ուղղակի քննարկել աուդիտորական բացահայտումները ղեկավարության հետ, օրինակ, եթե բացահայտումները կարող են հարցականի տակ դնել ղեկավարության ազնվությունը և կարողությունները (հղում պար. Ա20):
- Ա2. Ղեկավարության հետ աուդիտորական բացահայտումների փաստերը և հանգամանքները քննարկելիս աուդիտորը կարող է ձեռք բերել լրացուցիչ համապատասխան տեղեկատվություն հետագա դիտարկման համար.
- ղեկավարության պատկերացումները թերությունների փաստացի կամ կասկածվող պատճառների վերաբերյալ,
  - թերություններից առաջացած շեղումներ, որոնք ղեկավարությունը կարող է նկատած լինել, օրինակ՝ խեղաթյուրումներ, որոնք չեն կանխարգելվել տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) վերահսկողության կողմից,
  - ղեկավարության կողմից ձեռնարկված գործողությունների նախնական ցուցանիշները:

### *Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ նկատարումներ*

- Ա3. Չնայած փոքր կազմակերպությունների վերահսկողության գործողությունների սկզբունքները նման են մեծ կազմակերպությունների գործողություններին, նրանց գործողության պաշտոնականությունը փոփոխվում է: Ավելին, փոքր կազմակերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ տիպի վերահսկողության գործողություն-

ները անհրաժեշտ չեն ղեկավարության կողմից կիրառված վերահսկողության պատճառով: Օրինակ՝ ղեկավարության առանձնահատուկ իրավասությունը հաճախորդներին տրամադրելու վճարման հետաձգում և հաստատելու նշանակալից գնումները, կարող է հանդիսանալ արդյունավետ վերահսկողություն կարևոր հաշիվների մնացորդների և գործարքների նկատմամբ, որը կնվազեցնի կամ կհանի վերահսկողության առավել մանրամասն գործողությունների անհրաժեշտությունը:

Ա4. Նմանապես, փոքր ընկերությունները հաճախ ունեն ավելի քիչ աշխատակիցներ, որով սահմանափակվում է պարտականությունների տարանջատման աստիճանը: Այնուամենայնիվ, սեփականատիրոջ կողմից ղեկավարվող փոքր կազմակերպություններում սեփականատեր-ղեկավարը կարող է իրականացնել ավելի արդյունավետ հսկողություն, քան մեծ կազմակերպություններում: Ղեկավարության հսկողության այդ ավելի բարձր աստիճանը կարիք ունի հավասարակշռման ղեկավարության կողմից իրավասությունների չարաշահման առավել հնարավորությունների դիմաց:

### **Ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ (հղում պար. 6բ, 8)**

Ա5. Ներքին վերահսկողության թերությունների կամ թերությունների համախմբի կարևորությունը կախված է ոչ միայն նրանից, թե արդյո՞ք խեղաթյուրումը փաստացի պատահել է, այլ նաև նրանից, որ խեղաթյուրումը կարող է պատահել, և նրա ազդեցության հավանական աստիճանից: Կարևոր թերությունները կարող են առկա լինել, չնայած որ աուդիտորը աուդիտի ընթացքում թերություններ չի բացահայտել:

Ա6. Հարցերի օրինակները, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել որոշելու համար, արդյո՞ք ներքին վերահսկողության թերությունը կամ թերությունների խումբը հանդիսանում է կարևոր թերություն, ներառում են.

- թերությունների հավանականությունը, որը կարող է հետագայում առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում,
- առնչվող ակտիվների կամ պարտավորությունների կորստի կամ խարդախության կասկածելիությունը,
- կանխատեսվող գումարների որոշման կողմնակալությունը կամ բարդությունը, ինչպես օրինակ՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,
- թերությունների ազդեցությունը կրող ֆինանսական հաշվետվությունների գումարները,
- գործողությունների քանակը, որը տեղի է ունեցել կամ կարող է տեղի ունենալ թերության կամ թերությունների ազդեցությունը կրող հաշիվների մնացորդներում կամ դասերում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի վրա վերահսկողության կարևորությունը, օրինակ.
  - մոնիտորինգի ընդհանուր վերահսկողության գործողություններ (օրինակ՝ ղեկավարության հսկողությունը),
  - խարդախության կանխարգելման և բացահայտման վերահսկողություն,
  - հաշվապահական կարևոր քաղաքականությունների ընտրման և կիրառման վերահսկողություն,
  - կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների նկատմամբ վերահսկողություն,

- կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս նշանակալից գործարքների նկատմամբ վերահսկողություն,
- ֆինանսական հաշվետվությունների տարեվերջյան գործընթացների նկատմամբ վերահսկողություն (օրինակ՝ վերահսկողություն հաշվապահական չկրկնվող գրանցումների նկատմամբ),
- բացահայտված շեղումների պատճառը և հաճախականությունը, որոնք առաջացել են ներքին վերահսկողության թերություններից,
- թերության հարաբերությունը ներքին վերահսկողության այլ թերությունների հետ:

Ա7. Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների հայտանիշները ներառում են, օրինակ.

- ներքին վերահսկողության անարդյունավետության հատկանիշների վկայություններ, ինչպիսիք են.
  - փաստեր, որ ղեկավարության համար ֆինանսական հետաքրքրություն առաջացնող նշանակալի գործարքները համապատասխան զննում չեն անցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
  - ղեկավարության կողմից կատարված խարդախության փաստ, անկախ դրա էականությունից, որը չի կանխարգելվել կազմակերպության ներքին վերահսկողության կողմից,
  - ղեկավարության թերացումը իրականացնելու անհրաժեշտ շտկող գործողություններ նախկինում տեղեկացված կարևոր թերությունների նկատմամբ,
- կազմակերպության ներսում ռիսկի գնահատման գործընթացի բացակայություն, երբ նման գործընթացի ներդրումը սովորաբար ակնկալվում էր,
- կազմակերպության կողմից ռիսկի գնահատման անարդյունավետ գործընթացի փաստ, ինչպիսին է՝ ղեկավարության թերացումը բացահայտելու էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը աուդիտորը ակնկալում է, որ կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը պետք է բացահայտեր,
- բացահայտած կարևոր ռիսկի նկատմամբ անարդյունավետ ձեռնարկված գործողությունների փաստ (օրինակ՝ նման ռիսկերի նկատմամբ վերահսկողության բացակայությունը),
- աուդիտորական ընթացակարգերով բացահայտված խեղաթյուրումներ, որոնք չէին կանխարգելվել, բացահայտվել կամ ճշտվել կազմակերպության ներքին վերահսկողության կողմից,
- նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաներկայացում, որը ճշգրտում է սխալի կամ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումը,
- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ղեկավարության վերահսկողության անկարողության փաստը:

Ա8. Վերահսկողության գործողությունները կարող են նախագծվել գործելու առանձին կամ խմբով՝ արդյունավետորեն կանխարգելելու, բացահայտելու և ճշգրտելու խեղաթյու-

րումները:<sup>17</sup> Օրինակ, դեբիտորական պարտքերի նկատմամբ վերահսկողությունը կարող է ներառել և ավտոմատացված, և ձեռքով իրականացվող վերահսկողության գործողություններ, որոնք նախագծվել են միասին կանխարգելելու, բացահայտելու և ճշգրտելու հաշվային մնացորդների խեղաթյուրումները: Ներքին վերահսկողության առանձին թերությունը կարող է բավարար կարևոր թերություն չներկայացնել: Սակայն, միևնույն հաշվային մնացորդի, բացահայտման, համապատասխան հաստատման կամ ներքին վերահսկողության բաղադրիչի վրա ազդող թերությունների համախումբը կարող է բարձրացնել խեղաթյուրման ռիսկը այն աստիճանի, որը կարող է հանգեցնել կարևոր թերության:

- Ա9. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները կարող են աուդիտորից պահանջել (մասնավորապես ցուցակված կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում) հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ այլ համապատասխան կողմերին (օրինակ՝ կարգավորողներին) ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի որոշակի տիպի թերությունների մասին, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում: Երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները սահմանում են որոշակի տերմիններ կամ սահմանումներ նման տիպի թերության համար և աուդիտորից պահանջում օգտագործել այդ տերմինները և սահմանումները հաղորդակցության նպատակով, ապա աուդիտորը օգտագործում է այդ տերմինները և սահմանումները, երբ հաղորդում է համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների:
- Ա10. Երբ իրավական դաշտը սահմանել է որոշակի տերմիններ ներքին վերահսկողության հաղորդվող որոշ տեսակի թերությունների վերաբերյալ, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել դատողություն կատարել օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներից ավելի հաղորդվող հարցերի վերաբերյալ: Այդ դեպքում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել դիտարկել սույն ԱՄՍ-ի պահանջները և ուղեցույցները: Օրինակ՝ եթե օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությունը հրավիրել ներքին վերահսկողության որոշակի թերություններ, որոնց մասին նրանք պետք է տեղեկացվեն, կարող է տեղին լինել տվյալ հարցերը դիտարկել էական թերություններին համարժեք հարցեր, որոնց մասին ինչպես նախատեսված է սույն ԱՄՍ-ով, հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:
- Ա11. Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները շարունակում են կիրառելի լինել անկախ օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտի կողմից որոշակի տերմինների և սահմանումների օգտագործման պահանջի:

## **Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդումը**

*Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. 9)*

- Ա12. Կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց արտացոլում է այդ հարցերի կարևորությունը և օժանդակում կառավարման

---

<sup>17</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա66:

օղակներում գտնվող անձանց իրեն վերահսկողության պատասխանատվության իրականացմանը: ԱՄՍ 260-ը սահմանում է համապատասխան նկատառումներ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցությանը վերաբերող, երբ նրանք բոլորը ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ:<sup>18</sup>

Ա13. Որոշելու համար՝ թե ե՞րբ պետք է տրամադրել գրավոր հաղորդակցությունը, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել արդյո՞ք նման հաղորդակցության ստացումը կարևոր գործոն է, որը հնարավորություն է տալիս կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կատարած համարել իրենց վերահսկողության պարտականությունը: Ի լրումն, որոշ իրավական դաշտերում գործող ցուցակված կազմակերպությունների համար կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պետք է ստանան աուդիտորի գրավոր հաղորդումը մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը, որպեսզի օրենսդրական կամ այլ նպատակներով կատարած համարեն իրենց որոշակի պարտականությունները ներքին վերահսկողության վերաբերյալ: Այլ կազմակերպությունների համար, աուդիտորը կարող է տրամադրել գրավոր հաղորդակցություն ավելի ուշ ամսաթվով: Այնուամենայնիվ, վերջին դեպքում, քանի որ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցությունը կարևոր թերությունների մասին կազմում է աուդիտորական փաթեթի մաս, աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցությունը ենթակա է փաստաթղթավորման սահմանված ժամկետների մեջ:<sup>19</sup> ԱՄՍ 230-ը նշում է, որ աուդիտորական փաստաթղթերի ամբողջականացման համապատասխան ժամկետները սովորաբար չեն գերազանցում 60 օրը աուդիտական եզրակցության ամսաթվից հետո:<sup>20</sup>

Ա14. Անկախ կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդակցության ժամկետներից, աուդիտորը կարող է առաջին իսկ առիթով դրանք բանավոր տեղեկացնել ղեկավարությանը, և եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, որպեսզի օժանդակի նրանց ժամանակին ձեռնարկելու շտկող գործողություններ էական խեղաթյուրման ռիսկը նվազագույնի հասցնելու համար: Սակայն, դա աուդիտորին չի ազատում կարևոր թերությունները գրավոր հաղորդելու պատասխանատվությունից, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ով:

Ա15. Կարևոր թերությունների հաղորդակցության մանրամասնության աստիճանը կախված է տվյալ հանգամանքում աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողությունից: Գործոնները, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել որոշելու համար հաղորդակցության մանրամասնության աստիճանը, ներառում են, օրինակ.

- կազմակերպության բնույթը: Օրինակ՝ հանրային շահի կազմակերպության պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է տարբեր լինել հանրային շահ չպարունակող կազմակերպությունից,
- կազմակերպության մեծությունը և բարդությունը: Օրինակ՝ բարդ կազմակերպության համար պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է տարբերվել պարզ գործունեություն վարող կազմակերպությունից,
- աուդիտորի կողմից բացահայտված կարևոր թերության բնույթից,
- կազմակերպության կառավարման կառուցվածքից: Օրինակ՝ առավել մանրամասներ կարող են անհրաժեշտ լինել, եթե կառավարման օղակներում գտնվող

<sup>18</sup> ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 13:

<sup>19</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 14:

<sup>20</sup> ԱՄՍ 230, պարագրաֆ Ա21:



անձանց մեջ կան անդամներ, որոնք չունեն կազմակերպության ոլորտի կամ հարակից ոլորտների բավարար փորձառություն,

- ներքին վերահսկողության որոշակի տեսակի թերությունների վերաբերյալ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները:

Ա16. Ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են արդեն տեղյակ լինել աուդիտորի կողմից աուդիտի ընթացքում բացահայտված կարևոր թերության վերաբերյալ և կարող է նախընտրելի համարած լինեն չձեռնարկել շտկող գործողություններ՝ ելնելով ծախսերից կամ այլ նկատառումներից: Շտկող գործողությունների ծախսերի և օգուտների ուսումնասիրության պատասխանատվությունը կրում են ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք: Հետևաբար՝ պարագրաֆ 9-ի պահանջները կիրառվում են անկախ ծախսերի կամ այլ նկատառումների վերաբերյալ ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից դիտարկումից, որպեսզի որոշեն՝ արդյո՞ք ձեռնարկեն շտկման գործողություններ նման թերությունների նկատմամբ:

Ա17. Փաստը, որ աուդիտորը նախորդ աուդիտի ընթացքում հաղորդել է կարևոր թերությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը, չի ազատում աուդիտորին հաղորդումը կրկնելու անհրաժեշտությունից, եթե շտկող գործողություններ դեռևս չեն ձեռնարկվել: Եթե նախկինում հաղորդված կարևոր թերությունը շարունակվում է, ընթացիկ տարվա հաղորդակցությունը կարող է կրկնել թերության նկարագրությունը, կամ ուղղակի հղում կատարել նախկին հաղորդակցությանը: Աուդիտորը կարող է հարցնել ղեկավարությանը, կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարևոր թերության չշտկման պատճառների վերաբերյալ: Առանց ողջամիտ պարզաբանման գործողություն չիրականացնելը, ինքնին ներկայացնում է կարևոր թերություն:

Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ նկատառումներ

Ա18. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվել պակաս պաշտոնական ձևով, քան խոշոր կազմակերպությունների դեպքում:

*Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում՝ պար. 10)*

Ա19. Սովորաբար, ղեկավարության պատշաճ մակարդակը այն է, երբ անձը ունի իրավասություն և պատասխանատվություն ներքին վերահսկողության թերությունները ուսումնասիրելու և ձեռնարկելու անհրաժեշտ շտկող գործողություններ: Կարևոր թերությունների դեպքում պատշաճ մակարդակը հավանաբար կլինի գլխավոր գործադիր տնօրենը կամ գլխավոր ֆինանսական տնօրենը (կամ համարժեք), քանի որ տվյալ հարցը պետք է նաև հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ներքին վերահսկողության այլ թերությունների դեպքում, պատշաճ մակարդակը կարող է լինել գործառնական ղեկավարությունը, որը տվյալ վերահսկողության ոլորտներում ունի առավել անմիջական ներգրավվածություն և իրավասություն ձեռնարկելու շտկող գործողություններ:

*Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում՝ պար. 10ա)*

Ա20. Ներքին վերահսկողության բացահայտված որոշ կարևոր թերություններ կարող են հարցականի տակ դնել ղեկավարության ազնվությունը և կարողությունը: Օրինակ՝ կարող է առկա լինել ղեկավարության կողմից խարդախության կամ իրավական ու կարգավորող պահանջների դիտավորյալ խախտումների փաստ, կամ ղեկավարությունը կարող է ցույց տալ համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ վերահսկողության անկարողություն, որը կարող է կասկածներ առաջացնել ղեկավարության կարողության վերաբերյալ: Համապատասխանաբար, կարող է պատշաճ չլինել նման թերությունները անմիջականորեն հաղորդել ղեկավարությանը:

Ա21. ԱՄՍ 250-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց ներկայացնելու հաշվետվություն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների բացահայտված կամ կասկածվող անհամապատասխանության վերաբերյալ, ներառյալ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք իրենք են ներգրավված նման անհամապատասխանության մեջ:<sup>21</sup> ԱՄՍ 240-ը սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության, երբ աուդիտորը բացահայտում է խարդախություն կամ կասկած ունի ղեկավարության ներգրավվածությամբ խարդախության վերաբերյալ:<sup>22</sup>

*Ներքին վերահսկողության այլ թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում՝ պար. 10բ)*

Ա22. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է բացահայտել ներքին վերահսկողության այլ թերություններ, որոնք կարևոր թերություններ չեն, բայց կարող են բավարար կարևոր լինել հրավիրելու ղեկավարության ուշադրությունը: Որոշելու համար, թե ո՞ր այլ թերություններն են արժանի ղեկավարության ուշադրությանը, կախված է տվյալ հանգամանքներում պրոֆեսիոնալ դատողությունից՝ հաշվի առնելով խեղաթյուրումների հավանականությունը և այդ թերությունների արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցության աստիճանը:

Ա23. Ղեկավարության ուշադրությանը արժանի ներքին վերահսկողության այլ թերությունների հաղորդումը անհրաժեշտ չէ, որ լինի գրավոր, այլ կարող է լինել բանավոր: Եթե աուդիտորը ղեկավարության հետ քննարկել է աուդիտորական արդյունքների փաստերը և հանգամանքները, ապա աուդիտորը կարող է համարել, որ այլ թերությունների բանավոր հաղորդակցությունը կարող է տեղի ունենալ այդ քննարկումների ժամանակ: Հետևաբար, հաջորդիվ պաշտոնական հաղորդակցության անհրաժեշտությունը չկա:

Ա24. Եթե աուդիտորը նախորդ ժամանակաշրջաններում ղեկավարությանը հաղորդել է ներքին վերահսկողության այլ թերությունները և ղեկավարությունը ընտրել է չչտկել

<sup>21</sup> ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>, պարագրաֆ 22-28:

<sup>22</sup> ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 41:

դրանք ելնելով ծախսերից կամ այլ պատճառներից, ապա աուդիտորին անհրաժեշտ չէ կրկնել հաղորդումը ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Աուդիտորին նմանապես անհրաժեշտ չէ կրկնել նման թերությունների վերաբերյալ հաղորդակցությունը, եթե այն նախկինում ղեկավարությանը հաղորդվել է այլ կողմերի կողմից, ինչպիսիք են՝ ներքին աուդիտորները կամ կարգավորող մարմինները: Սակայն, կարող է տեղին լինի այն, որ աուդիտորը նորից հաղորդի տվյալ թերությունները, եթե տեղի է ունեցել ղեկավարության փոփոխություն, կամ աուդիտորը ստացել է նոր տեղեկատվություն, որը կասկածի տակ է դնում թերության վերաբերյալ աուդիտորի կամ ղեկավարության ունեցած պատկերացումները: Այնուամենայնիվ, ղեկավարության թերացումը շտկելու ներքին վերահսկողության այլ թերությունները, որոնք նախկինում հաղորդվել են, կարող է հանդիսանալ կարևոր թերություն, որն անհրաժեշտ է տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Որոշելու համար նման իրավիճակի առկայությունը կախված է նման հանագամանքում աուդիտորի դատողությունից:

Ա25. Որոշ հանգամանքներում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ տեղեկացված լինել ներքին վերահսկողության այլ թերությունների մանրամասների վերաբերյալ, որոնք աուդիտորը հաղորդել է ղեկավարությանը, կամ համառոտ տեղեկացված լինել այլ թերությունների բնույթի վերաբերյալ: Այլ դեպքերում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել ղեկավարությանը հաղորդած թերությունների մասին: Երկու դեպքում էլ աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդել բանավոր կամ գրավոր ըստ համապատասխանության:

Ա26. ԱՄՍ 260-ը սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցության նկատառումներ, երբ նրանք բոլորը ներգրավված են ղեկավարության մեջ:<sup>23</sup>

#### *Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ (հղում՝ պար. 9-10)*

Ա27. Հանրային ոլորտի աուդիտորները կարող են ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդակցության համար, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, սույն ԱՄՍ-ով չնախատեսված միջոցներով, մանրամասնության աստիճանով կամ հասցեատերերին: Օրինակ՝ կարող է պահանջվել հաղորդել կարևոր թերությունները օրենսդիր կամ այլ կառավարական մարմիններին: Օրենքը, կարգավորող կամ այլ իրավասու մարմինները կարող են նաև պարտադրել, որ հանրային ոլորտի աուդիտորները ներկայացնեն հաշվետվություն ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, անկախ այդ թերությունների հնարավոր ազդեցության կարևորությունից: Բացի այդ, օրենսդրությունը կարող է պահանջել, որ հանրային ոլորտի աուդիտորը հաշվետվություն ներկայացնի ներքին վերահսկողությանը առնչվող լայն հարցերի շուրջ, քան սույն ԱՄՍ-ով ներքին վերահսկողության թերությունների պահանջվող հաղորդակցությունը, օրինակ՝ վերահսկողության գործողությունների համապատասխանությանը օրենսդրական կամ կարգավորող պահանջներին, պայմանագրային պայմաններին կամ շնորհային համաձայնագրերին:

#### **Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդակցության բովանդակությունը (հղում՝ պար. 11)**

<sup>23</sup> ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 13:

Ա28. Աուդիտորը կարիք չունի կարևոր թերությունների հնարավոր հետևանքները բացատրել գումարային ցուցանիշներով: Կարևոր թերությունները կարող են խմբավորվել հաշվետվության նպատակներով, եթե դա նպատակահարմար է: Աուդիտորը նաև կարող է գրավոր հաղորդակցությունում ներառել թերությունների շտկման առաջարկություններ, ղեկավարության փաստացի կամ ակնկալվող գործողությունները և նշում այն մասին, թե արդյո՞ք աուդիտորը ձեռնարկել է քայլեր ստուգելու համար, որ ղեկավարությունը իրականացրել է գործողություններ:

Ա29. Աուդիտորը կարող է պատշաճ համարել ներառել հետևյալ տեղեկատվությունը՝ որպես հաղորդակցության լրացուցիչ համատեքստ՝

- նշում առ այն, որ եթե աուդիտորը ներքին վերահսկողության վերաբերյալ իրականացնել ավելի մանրակրկիտ ընթացակարգեր, ապա միգրացիոն կրթացահայտեր ավելի շատ թերություններ, կամ կեզրակացներ, որ ներկայացված որոշ թերություններ կարիք չունենին ներկայացման,
- նշում, որ այդ հաղորդակցությունը տրամադրվել է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նպատակների համար, և այլ նպատակների համար այն կարող է հարմար չլինել:

Ա30. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը աուդիտորից կամ ղեկավարությունից կարող է պահանջել կարևոր թերությունների վերաբերյալ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցության մեկ օրինակը տրամադրել համապատասխան կարգավորող մարմիններին: Նման դեպքում աուդիտորի գրավոր հաղորդակցությունը կարող է նշել տվյալ կարգավորող մարմին:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 300

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Պլանավորման դերը և ժամկետները.....	2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3
<b>Նպատակը.....</b>	<b>4</b>
<b>Պահանջները</b>	
Աուդիտի թիմի հիմնական անդամների ընդգրկումը.....	5
Աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործողությունները.....	6
Պլանավորման գործողությունները.....	7-11
Փաստաթղթավորում.....	12
Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտորական առաջադրանքն իրականացնելիս.....	13
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Պլանավորման դերը և ժամկետները.....	Ա1- Ա3
Աուդիտի թիմի հիմնական անդամների ընդգրկումը.....	Ա4
Աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործողությունները.....	Ա5-Ա7
Պլանավորման գործողությունները.....	Ա8-Ա15
Փաստաթղթավորում.....	Ա16-Ա19
Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտի համար .....	Ա20
Հավելված՝ Նկատառումներ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս	

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 300-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստնադարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պլանավորման պարտականությունը: Սույն ԱՄՍ-ն նախատեսված է կրկնվող աուդիտների համար: Առաջին աուդիտի ժամանակ կիրառվող լրացուցիչ նկատառումները սահմանվում են առանձին:

### **Պլանավորման դերը և ժամկետները**

2. Աուդիտի պլանավորումն ընդգրկում է աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության սահմանումը և աուդիտի ծրագրի մշակումը: Ճշգրիտ պլանավորումը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորին օգնում է մի քանի ուղղություններով, ինչպես օրինակ (հղում պար. Ա1-Ա3).
  - ուշադրություն դարձնել աուդիտի կարևոր բնագավառներին,
  - ժամանակին հայտնաբերել և լուծել խնդիրները,
  - ճիշտ կազմակերպել և ղեկավարել աուդիտը, այնպես որ դա կատարվի արդյունավետ կերպով,
  - աջակցել աուդիտի թիմի համապատասխան ունակությունների և հնարավորություններ ունեցող անդամների ընտրությանը, որոնք կարող են պատասխանել ակնկալվող ռիսկերին և կատարել իրենց տրված հանձնարարականները,
  - հեշտացնել թիմի անդամների ուղղորդումն ու ղեկավարումը, նրանց աշխատանքների վերանայումը
  - անհարժեշտության դեպքում աջակցել համակարգելու բաղադրիչների աուդիտորների և փորձագետների աշխատանքը:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009 թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակը**

4. Աուդիտորի նպատակն է պլանավորել աուդիտն այնպես, որ այն կատարվի արդյունավետ ձևով:

### **Պահանջներ**

#### **Աուդիտի թիմի հիմնական անդամների ընդգրկումը**

5. Աուդիտի ղեկավարը և թիմի մյուս հիմնական անդամները պետք է ընդգրկված լինեն աուդիտի պլանավորման գործընթացում, այդ թվում՝ պլանավորմանը և թիմի անդամների քննարկումներին մասնակցությանը (հղում պար. Ա40):

#### **Աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործողությունները**

6. Ընթացիկ աուդիտի սկզբում աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) կատարի ԱՄՍ 220-ով պահանջվող հաճախորդի հետ հարաբերությունների շարունակման և աուդիտի հատուկ առաջադրանքին վերաբերող ընթացակարգերը<sup>1</sup>,
  - (բ) գնահատի վարքագծի համապատասխան պահանջներին, ներառյալ անկախությանը ներկայացվող պահանջներին, համապատասխանությունը, համաձայն ԱՄՍ 220<sup>2</sup>,և
  - (գ) ցուցաբերի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների իմացություն, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 210-ով<sup>3</sup> (հղում՝ պար. Ա5-Ա7):

### **Պլանավորման գործողությունները**

7. Աուդիտորը պետք է սահմանի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը, որը առաջադրում է աուդիտի գործունեության շրջանակները, ժամկետները և ուղղությունները, և որը ուղեցույց է հանդիսանում աուդիտի ծրագրի մշակման համար:
8. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) հայտնաբերի աուդիտորական առաջադրանքի այն առանձնահատկությունները, որոնք սահմանում են դրա գործունեության շրջանակները,
  - (բ) պարզի աուդիտորական եզրակացության նպատակները՝ պլանավորելու աուդիտի ժամկետները և պահանջվող հաղորդակցությունների բնույթը,
  - (գ) հաշվի առնի այն փաստերը, որոնք աուդիտորի մասնագիտական դատողությամբ կարևոր են աուդիտի թիմի ջանքերը ուղղորդելու համար
  - (դ) հաշվի առնի աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործառույթների արդյուքները, իսկ կիրառելիության սահմաններում նաև այն, թե արդյոք աուդիտի ղեկավարի կողմից այլ աուդիտորական առաջադրանքներից ստացված գիտելիքները տեղին են տվյալ կազմակերպության համար, թե՛ ոչ,
  - (ե) պարզի աուդիտորական առաջադրանքի կատարման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամկետները և ծավալը (հղում՝ պար. Ա8-Ա11):
9. Աուդիտորը պետք է մշակի աուդիտի ծրագիրը, որը պետք է ընդգրկի՝
  - (ա) ռիսկերի գնահատման պլանավորված ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների նկարագրությունը, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 315<sup>4</sup>-ում,
  - (բ) պլանավորված աուդիտորական հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների նկարագրությունը, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 330<sup>5</sup>-ում,
  - (գ) պլանավորված աուդիտորական այլ ընթացակարգերի նկարագրությունը, որոնք պահանջվում է կատարել, որպեսզի աուդիտորական առաջադրանքը համապատասխանի ԱՄՍ-երին (հղում՝ պար. Ա12):

<sup>1</sup> ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>> պարագրաֆներ 12-13

<sup>2</sup> ԱՄՍ 220 պարագրաֆներ 9-11

<sup>3</sup> ԱՄՍ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> պարագրաֆներ 9-13

<sup>4</sup> ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>

<sup>5</sup> ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

10. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը, ըստ անհրաժեշտության, պետք է թարմացնի և փոփոխի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը (հղում պար. Ա13):
11. Աուդիտորը պետք է պլանավորի աուդիտի թիմի անդամների ղեկավարման և ուղղորդման բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, ինչպես նաև նրանց կողմից կատարված աշխատանքների վերանայումը (հղում պար. Ա14-Ա15):

### **Փաստաթղթավորում**

12. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի՝<sup>6</sup>
  - (ա) աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը,
  - (բ) աուդիտի ծրագիրը,
  - (գ) աուդիտի առաջադրանքի ժամանակ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության կամ աուդիտի ծրագրի ցանկացած կարևոր փոփոխություն, ինչպես նաև այդ փոփոխությունների պատճառները (հղում պար. Ա16-Ա19):

### **Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտորական առաջադրանքն իրականացնելիս**

13. Մինչև առաջին աուդիտը սկսելը, աուդիտորը պետք է
  - (ա) կատարի ԱՄՍ 220-ով պահանջվող հաճախորդի հետ հարաբերությունների ընդունման և աուդիտորական հատուկ առաջադրանքին վերաբերող գործընթացները<sup>7</sup> և
  - (բ) վարքագծի համապատասխան պահանջների համաձայն հաղորդակցվի նախորդ աուդիտորի հետ, եթե տեղի է ունեցել աուդիտորների փոփոխություն (հղում պար. Ա20):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Պլանավորման դերը և ժամկետները (հղում պար. 2)**

- Ա1. Պլանավորման աշխատանքների բնույթն ու չափը կարող է տարբերվել կախված կազմակերպության մեծությունից և բարդությունից, աուդիտի թիմի հիմնական անդամների տվյալ կազմակերպության հետ ունեցած նախորդ փորձից և աուդիտի առաջադրանքի որոշման ժամանակ տեղ գտած հանգամանքների փոփոխություններից:
- Ա2. Պլանավորումն աուդիտի առանձին փուլ չէ, այլ շարունակական և կրկնվող ընթացք է, որը շատ հաճախ սկսվում է նախորդ աուդիտի ավարտից անմիջապես հետո (կամ դրա հետ միասին) և շարունակվում մինչև ընթացիկ աուդիտի ավարտը: Պլանավորումը, այնուհանդերձ, ընդգրկում է որոշակի գործուղությունների և աուդիտորական ընթացակարգերի ժամկետների վերաբերյալ նկատառումներ, որոնք պետք է

<sup>6</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>> պարագրաֆներ 8-11, և պարագրաֆ Ա6

<sup>7</sup> ԱՄՍ 220 պարագրաֆներ 12-13



ավարտվեն մինչև աուդիտի հետագա ընթացակարգերի կատարումը: Օրինակ, մինչև աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հատնաբերումն ու գնահատումը, պլանավորումը ընդգրկում է անհրաժեշտություն հաշվի առնել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են օրինակ՝

- վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը որպես ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր,
- տվյալ կազմակերպության համար կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի ենթակա շրջանակների և դրանց՝ կազմակերպության համապատասխանության վերաբերյալ ընդհանուր պատկերացում կազմելը,
- էականության որոշումը,
- փորձագետների ներգրավումը,
- ռիսկերի գնահատման այլ ընթացակարգերի կատարումը:

Ա3. Աուդիտորը, աուդիտի առաջադրանքի իրականացումն ու ղեկավարումը հեշտացնելու նպատակով, կարող է որոշել պլանավորման որոշ տարրեր քննարկել կազմակերպության ղեկավարության հետ (օրինակ, պլանավորված որոշ ընթացակարգեր համակարգել կազմակերպության աշխատակիցների աշխատանքի հետ): Չնայած որ, նման քննարկումներ հաճախ են տեղի ունենում, սակայն աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և ծրագրի մշակումը մնում են աուդիտորի պարտականությունը: Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության կամ ծրագրում ընդգրկված հարցերի քննարկման ժամանակ ուշադրություն պետք է դարձվի, որ դրանք չկատարվեն աուդիտի արդյունավետության հաշվին: Օրինակ, կազմակերպության ղեկավարության հետ աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների մանրամասն քննարկմամբ կարող է տուժել աուդիտի արդյունավետությունը նրանով, որ աուդիտի ընթացակարգերը կարող են դառնալ բավական կանխատեսելի:

#### **Աուդիտի թիմի հիմնական աղնամների ընդգրկումը** (հղում՝ պար. 5)

Ա4. Աուդիտի պլանավորման գործընթացում աուդիտի ղեկավարի և թիմի հիմնական անդամների ընդգրկումը հնարավորություն է տալիս հենվել նրանց փորձի և խորաթափանցության վրա, դրանով իսկ բարձրացնել պլանավորման գործընթացի արդյունավետությունը<sup>8</sup>:

#### **Աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործողությունները** (հղում՝ պար. 6)

Ա5. Նախնական գործողությունների կատարումը ընթացիկ աուդիտի սկզբում, ինչպես նշված է պարագրաֆ 6-ում, օգնում է աուդիտորին հայտնաբերելու և գնահատելու այն դեպքերն ու իրադարձությունները, որոնք կարող են հակազդել աուդիտորական առաջադրանքը պլանավորելու և իրականացնելու աուդիտորի ունակության վրա:

Ա6. Աուդիտորական նախնական գործողությունների կատարումը աուդիտորին հնարավորություն է տալիս պլանավորելու աուդիտորական առաջադրանքը, որի հետևանքով, օրինակ՝

<sup>8</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10, սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներին կամզակերպության հակվածության մասին աուդիտի պայմանները որոշող թիմի քննարկումների վերաբերյալ: ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> պարագրաֆ 15, ուղեցույց է տրամադրում խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներին կամզակերպության հակվածության մասին քննարկումների ժամանակ տրվող շեշտադրման վերաբերյալ:

- աուդիտորը պահպանում է անհրաժեշտ անկախություն և ունակություն իրականացնելու աուդիտորական առաջադրանքը,
- չեն լինում ղեկավարության ազնվության հետ կապված խնդիրներ, որոնք կարող էին ազդել աուդիտորական առաջադրանքը շարունակելու աուդիտորի ցանկության վրա,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ հաճախորդի հետ տարաձայնություններ չեն լինում:

Ա7. Հաճախորդի հետ հարաբերությունները շարունակելու և վարքագծի, ներառյալ անկախության համապատասխան պահանջների պահպանումը աուդիտորի կողմից պետք է հաշվի առնվի աուդիտի ամբողջ ընթացքում, իրադարձությունների փոփոխմանը և հանգամանքների ի հայտ գալուն զուգընթաց: Հաճախորդի հետ հարաբերությունները շարունակելու և վարքագծի, ներառյալ անկախության համապատասխան պահանջների գնահատման վերաբերյալ նախնական ընթացակարգերի կատարումը ընթացիկ աուդիտի սկզբում նշանակում է, որ դրանք ավարտվել են ընթացիկ աուդիտի այլ կանոն գործողությունների կատարումից առաջ: Շարունակական աուդիտների համար նման նախնական ընթացակարգերը հաճախ տեղի են ունենում նախորդ աուդիտի ավարտից անմիջապես հետո (կամ դրա հետ միասին):

### **Պլանավորման գործողությունները**

*Աուդիտի համընդհանուր ռազմավարությունը (հղում՝ պար. 7-8)*

Ա8. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելը օգնում է աուդիտորին, ռիսկերի գնահատման ավարտից հետո որոշել այնպիսի հարցեր, ինչպես օրինակ՝

- ռեսուրսների ընդգրկումը աուդիտի հատուկ բնագավառներում, օրինակ՝ թիմի համապատասխան փորձառու անդամների ներառումը բարձր ռիսկայնության բնագավառներում կամ փորձագետների մասնակցությունը բարդ խնդիրների դեպքում,
- աուդիտի հատուկ բնագավառներին հատկացվելիք ռեսուրսների չափը, ինչպես օրինակ՝ էական տեղերում գույքագրմանը հետևելուն նշանակված թիմի անդամների թիվը, խմբակային աուդիտի դեպքում այլ աուդիտորների աշխատանքի վերանայման ծավալները, կամ էլ՝ ժամերով արտահայտված աուդիտի բյուջեի բաշխումը բարձր ռիսկայնության բնագավառների միջև,
- երբ են ընդգրկվում այդ ռեսուրսները, այսինքն՝ միջանկյալ աուդիտի ժամանակ, թե հիմնական սահմանային օրերին,
- ինչպես են կառավարվում, ղեկավարվում և ուղղորդվում այդ ռեսուրսները, այսպես օրինակ՝ երբ են ակնկալվում թիմի հակիրճ և երկար քննարկումներ պահանջող ժողովները, ինչպես են կատարվում աուդիտի ղեկավարի և կառավարչի վերանայումները (օրինակ տեղում, թե գրասենյակում), և ավարտել արդյոք որակի վերահսկման դիտարկումները, թե՛ ոչ:

Ա9. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության սահմանման ժամանակ դիտարկվող նկատառումները թվարկված են հավելվածում:

Ա10. Երբ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանված է, կարելի է մշակել աուդիտի ծրագիրը՝ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունում նշված տարբեր

հարցերի հասցեգրման համար, հաշվի առնելով աուդիտորական ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմամբ աուդիտի նպատակներին հասնելու անհրաժեշտությունը: Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և աուդիտի մանրամասն ծրագրի հաստատումը անպայմանորեն առանձին կամ հաջորդական ընթացք չէ, այլ միմյանց հետ խիստ փոխկապակցված ընթացք է, քանի որ փոփոխությունները մեկուս կարող են հանգեցնել մյուսում հաջորդական փոփոխությունների:

### **Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա11. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտը կարելի է իրականացնել աուդիտորական բավական փոքր թիմով: Փոքր կազմակերպությունների շատ աուդիտներ ընդգրկում են աուդիտի ղեկավար (որը կարող է լինել անհատ մասնագետ), որը աշխատում է աուդիտի թիմի մեկ անդամի հետ (կամ առանց աուդիտի թիմի անդամի): Առավել փոքր խմբի դեպքում, հաղորդակցությունը թիմի անդամների միջև, ինչպես նաև նրանց ղեկավարումը ավելի հեշտ է: Փոքր կազմակերպության աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն սահմանելը չպետք է լինի բարդ և ժամակատար գործընթաց. այն փոփոխվում է կազմակերպության գործունեության ծավալից, աուդիտորական աշխատանքների բարդությունից և աուդիտորական թիմի մեծությունից կախված: Օրինակ, նախորդ աուդիտի ավարտից անմիջապես հետո աշխատանքային փաստաթղթերի վերանայման և դրա ընթացքում հայտնաբերված հարցադրումների վրա հիմնված, ընթացիկ ժամանակաշրջանում ղեկավար-սեփականատիրոջ հետ քննարկումների արդյունքում թարմացված հակիրճ մեմորանդումը կարող է ընթացիկ աուդիտի համար ծառայել որպես փաստաթղթավորված աուդիտի ռազմավարություն, եթե այն ընդգրկում է պարագրաֆ 8-ում նշած բոլոր հարցերը:

#### *Աուդիտի ծրագիրը (հղում պար.6)*

Ա12. Աուդիտի ծրագիրը ավելի մանրամասն է, քան աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունն այնքանով, որ ընդգրկում է աուդիտի թիմի կողմից կատարվող ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը: Աուդիտի այդ ընթացակարգերի պլանավորումը կատարվում է աուդիտի ամբողջ ընթացքում աուդիտի ծրագրի մշակմանը զուգընթաց: Այսպես օրինակ, ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի պլանավորումը կատարվում է աուդիտի ընթացքի վաղ շրջանում: Սակայն, աուդիտի հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների պլանավորումը կախված է ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի արդյունքներից: Ավելին, աուդիտորը կարող է սկսել աուդիտորական հետագա ընթացակարգերի իրականացումը որոշակի դասի գործողությունների, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների համար, մինչև մնացած հետագա ընթացակարգերի պլանավորումը:

#### *Աուդիտի ընթացքում պլանավորման որոշումների փոփոխությունները (հղում պար. 10)*

Ա13. Չնախատեսված դեպքերի, իրավիճակների փոփոխությունների կամ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի արդյունքում աուդիտորը կարող է կարիք ունենալ փոփոխելու աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը, հետևաբար և հետագա, արդեն իսկ պլանավորված, ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը, հիմնվելով գնահատված ռիսկերի փոխված նկատառումների վրա: Դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ աուդիտորի ուշադրությանն արժանացած տեղեկատվությունը զգալի տարբերվում է այն տեղեկատվությունից, որն առկա էր, երբ աուդիտորը

պլանավորում էր աուդիտի ընթացակարգերը: Այսպես օրինակ՝ համապարփակ ընթացակարգերի կատարման արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է հակասել վերահսկողության թեստերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցին:

*Ուղղորդում, ղեկավարում և վերանայում (հղում պար. 11)*

Ա14. Աուդիտի թիմի անդամների ուղղորդման և ղեկավարման, նրանց աշխատանքների վերանայման բնույթը, ժամկետները և ծավալները տարբերվում են կախված շատ հանգամանքներից, այդ թվում նաև՝

- կազմակերպության գործունեության ծավալներից և բարդությունից
- աուդիտի բնագավառից
- էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից (օրինակ, աուդիտի տվյալ բնագավառի համար էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման աճի դեպքում սովորաբար պահանջվում է համապատասխան աճ աուդիտի թիմի անդամների ուղղորդման և ղեկավարման ծավալների և ժամկետների մեջ, ինչպես նաև նրանց կողմից կատարված աշխատանքների առավել մանրամասն վերանայում)
- աուդիտի իրականացնող թիմի առանձին անդամների իրավասություններից և ունակություններից:

ԱՄՍ 220 ընդգրկում է ուղեցույց աուդիտորական աշխատանքի ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման վերաբերյալ<sup>9</sup>:

### **Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա15. Եթե աուդիտն ամբողջությամբ իրականացվում է ղեկավարի կողմից, ապա աուդիտի թիմի անդամների ուղղորդման և ղեկավարման, ինչպես նաև նրանց աշխատանքի վերանայման հարց չի ծագում: Նման դեպքերում, աուդիտի ղեկավարը, ինքնուրույն իրականացնելով աշխատանքի բոլոր փուլերը, տեղյակ է լինում բոլոր էական հարցերին: Երբ միևնույն անհատը իրականացնում է ամբողջ աուդիտը, աուդիտի ընթացքում տեղ գտած դատողությունների համապատասխանության վերաբերյալ օբյեկտիվ տեսակետ կազմելը կարող է առաջացնել գործնական խնդիրներ: Հատկապես եթե աուդիտորական աշխատանքը պարունակում է բարդ և անսովոր խնդիրներ և իրականացվում է անհատ մասնագետի կողմից, ապա ցանկալի կլինի խորհրդակցել այլ համախառնախառն փորձառու աուդիտորի կամ մասնագիտացված աուդիտորական մարմնի հետ:

### **Փաստաթղթավորումը (հղում պար. 12)**

Ա16. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության փաստաթղթավորումը այն հիմնական որոշումների գրանցումն է, որոնք համարվում են անհրաժեշտ աուդիտի ճիշտ պլանավորման և թիմի անդամներին կարևոր հարցերի հաղորդակցման համար: Այսպես օրինակ՝ աուդիտորը կարող է աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը ամփոփել գրառումների տեսքով, որը պարունակում է աուդիտի ընդհանուր շրջանակների, ժամկետների և իրականացման մասին կարևոր որոշումները:

Ա17. Աուդիտի ծրագրի փաստաթղթավորումը ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի պլանավորված բնույթի, ժամկետների և ծավալների, ինչպես նաև հավաստման

<sup>9</sup> ԱՄՍ 220 պարագրաֆներ 15-17

մակարդակում աուդիտի հետագա ընթացակարգերի, որպես պատասխան գնահատված ռիսկերի, գրանցումն է: Այն նաև ծառայում է գրանցում ճիշտ պլանավորված այն աուդիտորական ընթացակարգերի համար, որոնք կարող են վերանայվել և հաստատվել մինչև դրանց կատարումը: Աուդիտորը կարող է օգտագործել աուդիտի ստանդարտ ծրագրեր կամ աուդիտի ավարտման ստուգաշար, անհրաժեշտության դեպքում փոփոխելով դրանք՝ արտացոլելու առաջադրանքի առանձնահատուկ դեպքերը:

Ա18. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և աուդիտի ծրագրի կարևոր փոփոխությունների, դրանց հետևանքով աուդիտորական ընթացակարգերում տեղ գտած փոփոխությունների գրանցումը բացատրում է, թե ինչու են կատարվել այդ կարևոր փոփոխությունները, և ի վերջո ընդունվել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունն ու աուդիտի ծրագիրը: Այն նաև անդրադառնում է աուդիտի ընթացքում տեղ գտած կարևոր փոփոխություններին տրվող համապատասխան արձագանքին:

#### *Նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին համար*

Ա19. Ինչպես քննարկվեց պարագրաֆ Ա11-ում, համապատասխան, հակիրճ գրառումը կարող է համեմատաբար փոքր կազմակերպության համար ծառայել որպես փաստաթղթավորված աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն: Աուդիտի ծրագրի համար կարող են օգտագործվել աուդիտի ստանդարտ ծրագրեր կամ ստուգաշարներ (տես պարագրաֆ Ա17) կազմված մի քանի համապատասխան վերահսկողական գործողությունների ենթադրությունների հիման վրա, ինչպես և հավանական է, որ կլինի համեմատաբար փոքր կազմակերպություններում, այն պայմանով, որ դրանք փոփոխվեն առաջադրանքի պայմաններին, ներառյալ ռիսկերի գնահատմանը համապատասխան:

#### **Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտի համար (հղում պար. 13)**

Ա20. Աուդիտի պլանավորման նպատակը նույնն է և առաջին, և կրկնվող աուդիտների համար: Սակայն, առաջին աուդիտի դեպքում, աուդիտորը կարող է կարիք ունենալ ընդլայնելու պլանավորման գործողությունները, քանի որ աուդիտորը չունի կազմակերպության հետ նախկին փորձը, որը հաշվի է առնվում կրկնվող աուդիտների ժամանակ: Առաջին աուդիտի համար ընդհանուր ռազմավարություն և ծրագիր սահմանելիս, լրացուցիչ հանգամանքները, որ աուդիտորը պետք է նկատի ունենա, ընդգրկում են հետևյալը.

- եթե օրենքով արգելված չէ, ապա պայմանավորվածություն պետք է ձեռք բերվի նախորդ աուդիտորի հետ, օրինակ՝ վերանայելու նախորդ աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը,
- ղեկավարության հետ քննարկված ցանկացած հիմնական խնդիր (ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների կամ աուդիտի և հաշվետվությունների ստանդարտների կիրառությունը) կապված աուդիտորի նախնական ընտրության հետ, այդ հարցերի հաղորդակցումը կառավարման համար պատասխանատու անձանց և թե ինչպես են այդ հարցերը ազդում աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և ծրագրի վրա,
- սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար անհրաժեշտ ընթացակարգերը,<sup>10</sup>

<sup>10</sup> ԱՄՍ 510 <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ>>

- կազմակերպության որակի վերահսկողության համակարգի կողմից պահանջվող այլ ընթացակարգեր (օրինակ՝ կազմակերպության որակի վերահսկողության համակարգը կարող է պահանջել մինչև կարևոր աուդիտորական ընթացակարգերի սկիզբը՝ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության վերանայման գործում այլ ղեկավարի կամ ավագ մասնագետի մասնակցությունը, կամ հաշվետվությունների հրապարակումից առաջ՝ այլ ղեկավարի կամ ավագ մասնագետի մասնակցությունը դրանց վերանայման գործում):

## **Հավելված**

(հղում՝ պարագրաֆներ 7-8, Ա8-Ա11)

### **Նկատառումներ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս**

Սույն հավելվածը թվարկում է դեպքերի օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է օգտագործել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանալիս: Նշված դեպքերից շատերը կարող են ազդեցություն ունենալ նաև աուդիտի մանրակրկիտ ծրագրի վրա: Ներկայացված օրինակները ծածկում են շատ աուդիտների համար կիրառելի դեպքերի լայն տիրույթ: Չնայած որ ստորև ներկայացված որոշ դեպքերը կարող են պահանջվել նաև այլ ԱՄՍ-ով, ոչ բոլոր դեպքերն են վերաբերվում յուրաքանչյուր աուդիտորական առաջադրանքին և դրանց ցանկն ամբողջական չէ:

### **Աուդիտորական առաջադրանքի առանձնահատկությունները**

- ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները, որի հիման վրա պատրաստվել են աուդիտի ենթակա հաշվետվությունները, ներառյալ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների հետ համաձայնեցման որևէ անհրաժեշտություն,
- տնտեսության տվյալ ճյուղին հատուկ հաշվետվական պահանջներ, ինչպես օրինակ՝ կանոնակարգողների կողմից պահանջվող հաշվետվություններ,
- աուդիտի ակնկալվող ծածկույթը, ներառյալ ընդգրկման ենթակա բաղադրիչների թիվը և տեղը,
- մայր կազմակերպության և նրա բաղադրիչների միջև վերահսկողության փոխհարաբերությունների բնույթը, որով որոշվում է, թե ինչպես պետք է համախմբվի խումբը,
- այլ աուդիտորների կողմից բաղադրիչների աուդիտի իրականացման ծավալները,
- աուդիտի ենթակա ձեռնարկատիրական սեզմենտների բնույթը, ներառյալ հատուկ գիտելիքների անհրաժեշտությունը,
- օգտագործվող հաշվետվական արժույթը, ներառյալ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական տեղեկատվության՝ այլ արժույթով վերահաշվարկման անհրաժեշտությունը,
- առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների օրենքով սահմանված աուդիտի անհրաժեշտությունն՝ ի լրումն համախմբման նպատակով կատարված աուդիտի,
- ներքին աուդիտորների աշխատանքի առկայությունը և աուդիտորի, նման աշխատանքի վրա հիմնվելու աստիճանը,
- սպասարկող կազմակերպությունների ծառայություններից օգտվելը, և թե ինչպես աուդիտորը կարող է ապացույց ձեռք բերել նրանց կողմից իրականացվող վերահսկողության գործողությունների կամ դիզայնի վերաբերյալ,

- նախկին աուդիտների արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների ակնկալվող օգտագործումը, օրինակ՝ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերին և վերահսկողության թեստերին վերաբերվող աուդիտորական ապացույցը,
- տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ազդեցությունը աուդիտի ընթացակարգերի վրա, այդ թվում տվյալների առկայությունը և աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդների ակնկալվող օգտագործումը,
- աուդիտորական աշխատանքի ժամկետների և ակնկալվող ծածկույթի համակարգումը ցանկացած միջանկյալ ֆինանսական տեղեկատվության վերանայման հետ միասին և այդ վերանայումների արդյունքում ձեռք բերված տեղեկատվության ազդեցությունը աուդիտի վրա,
- հաճախորդի անձնակազմի և տվյալների առկայությունը:

### **Հաշվետվությունների ներկայացման նպատակները, աուդիտի ժամկետները և հաղորդակցությունների բնույթը**

- կազմակերպության հաշվետվությունների ներկայացման ժամանակացույցը, ինչպես օրինակ՝ միջանկյալ և ավարտական փուլերը,
- ղեկավարության և կառավարման համար պատասխանատու անձնաց հետ հանդիպումների կազմակերպումը՝ քննարկելու աուդիտորական աշխատանքի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը,
- քննարկումներ ղեկավարության և կառավարման համար պատասխանատու անձնաց հետ հրապարակվող հաշվետվությունների ակնկալվող տեսակի և ժամկետների վերաբերյալ և այլ, գրավոր և բանավոր, հաղորդակցություններ, ներառյալ աուդիտորական եզրակացությունը, նամակ ղեկավարությանը և հաղորդակցություններ կառավարման համար պատասխանատու անձնաց հետ,
- քննարկումներ ղեկավարության հետ աուդիտորական առաջադրանքի ընթացքում կատարված աշխատանքի կարգավիճակի մասին ակնկալվող հաղորդակցությունների վերաբերյալ,
- հաղորդակցություն բաղադրիչների աուդիտորների հետ՝ հրապարակվող հաշվետվությունների ակնկալվող տեսակի ու ժամկետների և բաղադրիչների աուդիտի հետ կապված այլ հաղորդակցությունների վերաբերյալ,
- աուդիտի թիմի անդամների միջև հաղորդակցությունների ակնկալվող բնույթն ու ժամկետները, այդ թվում նաև՝ թիմի ժողովների բնույթն ու ժամկետները և կատարված աշխատանքի վերանայման ժամկետները,
- եթե կան այլ ակնկալվող հաղորդակցություններ երրորդ կողմերի հետ, ներառյալ աուդիտի արդյունքում ծագած օրենքով կամ պայմանագրով սահմանված հաշվետվություն ներկայացնելու ցանկացած պարտականություն:

### **Կարևոր հանգամանքներ, առաջադրանի նախնական գործողություններ և այլ առաջադրանքներում ձեռք բերված գիտելիքներ**

- էականության որոշումը համաձայն ԱՄՍ 320<sup>11</sup>, իսկ կիրառելիության սահմաններում, նաև՝
  - բաղադրիչների համար էականության որոշումը և դրա հաղորդակցումը բաղադրիչի աուդիտորին համաձայն ԱՄՍ 600,<sup>12</sup>

<sup>11</sup> ԱՄՍ 320 <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

<sup>12</sup> ԱՄՍ 600 <<Հատուկ նկատառումներ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը (ներառյալ բաղադրիչների աուդիտորների աշխատանքը)>> պարագրաֆներ 21-23 և 40 (g)

- գործողությունների, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների էական դասերի և կարևոր բաղադրիչների նախանական որոշումը,
- էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ պարունակող բնագավառների նախնական որոշումը,
- ընդհանուր ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի ազդեցությունը ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման վրա,
- ոճը, որով աուդիտորը թիմի անդամներին մատնանշում է աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման և գնահատման ժամանակ հարցաքննողական մտքի պահպանման և մասնագիտական կասկածամտության ցուցաբերման անհրաժեշտության մասին,
- նախորդ աուդիտների արդյունքները, որոնք ներառում են ներքին վերահսկողության գործառնական արդյունավետության գնահատումը, ներառյալ հայտնաբերված թերությունների բնույթը և դրանք վերացնելուն ուղղված գործողությունները,
- այն հարցերի քննարկումը, որոնք կարող են ազդել աուդիտի վրա կապված ընկերության այն անձնակազմի հետ, որոնք պատասխանատու են կազմակերպությանը այլ ծառայություններ մատուցելու համար,
- ղեկավարության պարտավորվածության ապացույցը հաստատուն ներքին վերահսկողական համակարգի դիզայնի, իրականացման և պահպանման վերաբերյալ, ներառյալ նման ներքին վերահսկողական համակարգի փաստաթղթավորման ապացույցը,
- գործառնությունների ծավալը, որը աուդիտորին թույլ կտա որոշելու արդյոք առավել արդյունավետ է հիմնվել ներքին վերահսկողության համակարգի վրա, թե ոչ,
- ամբողջ կազմակերպությունով ներքին վերահսկողության կարևորության ընդունումը, որպես գործարարության հաջողակ գործունեության գրավական,
- կազմակերպության վրա ազդող ձեռնարակատիրական կարևոր զարգացումները, ներառյալ փոփոխությունները տեղեկատվական տեխնոլոգիաներում և ձեռնարակատիրական պրոցեսներում, հիմնական ղեկավարների փոփոխությունները, ինչպես նաև, ձեռքբերումները, միաձուլումները և ներդրումների հետ ձեռքբերումները,
- տնտեսության կարևոր զարգացումները, ինչպես օրինակ՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի փոփոխությունները և հաշվետվական նոր պահանջները,
- կարևոր փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքում, ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների փոփոխությունները,
- այլ կարևոր համապատասխան զարգացումներ, ինչպես օրինակ՝ կազմակերպության վար ազդող օրենսդրական փոփոխություններ:

### **Ռեսուրսների բնույթը, ժամկետները և ծավալները**

- աուդիտի թիմի ընտրությունը (անհրաժեշտության դեպքում նաև՝ առաջադրանքի որակի վերահսկողության վերանայողի) և թիմի անդամների նշանակումը աուդիտորական աշխատանքներին, ներառյալ թիմի համապատասխան փորձառու անդամների նշանակումը էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ պարունակող բնագավառներում,
- աուդիտորական առաջադրանքի բյուջեի կազմումը, ներառյալ համապատասխան ժամանակի առանձնացման նկատառումը այն բնագավառների համար, որտեղ կարող են լինել էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ:



ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 315

ԷԱԿԱՆ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ ՌԻՍԿԵՐԻ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՈՒՄՆ ՈՒ  
ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԴՐԱ ՄԻՋԱՎԱՅՐԻ  
ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՊԱՏԿԵՐԱՑՈՒՄՆԵՐԻ ՄԻՋՈՑՈՎ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակը</b> .....	3
<b>Սահմանումներ</b> .....	4
<b>Պահանջները</b>	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և դրանց հետ կապված աշխատանքներ .....	5-10
Կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկե- րացումները, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը... ..	11-24
Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը ...	25-31
Փաստաթղթավորում .....	32
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և դրանց հետ կապված աշխատանքներ.....	Ա1-Ա16
Կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկե- րացումները, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը..	Ա17-Ա104
Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը.....	Ա105-Ա130
Փաստաթղթավորում .....	Ա131-Ա134
 Հավելված 1: Ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերը	
Հավելված 2: Հանգամանքներ և իրադարձություններ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայությունը	

<<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 315-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման աուդիտորի պարտականությունը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու միջոցով:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակը**

3. Աուդիտորի նպատակն է հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերը ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստման մակարդակներում՝ կազմակերպության ու դրա միջավայրի՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու միջոցով, դրանով իսկ հիմք տրամադրելով էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքների նախագծման և իրականացման համար:

## **Սահմանումներ**

4. ԱՄՍ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
  - (ա) հավաստումներ՝ ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվության վերաբերյալ ղեկավարության կողմից հստակ կամ այլ կերպ ներկայացված հաստատումներ, որոնք օգտագործվում են աուդիտորի կողմից տարբեր տեսակի հնարավոր խեղաթյուրումները դիտարկելու համար,
  - (բ) գործարար ռիսկ՝ կարևոր իրավիճակների, իրադարձությունների, հանգամանքների, գործողության կամ անգործության հետևանքով առաջացած ռիսկ, որը կարող է անբարենպաստ ազդեցություն ունենալ կազմակերպության ունակու-

թյան վրա՝ հասնելու իր նպատակներին և իրականացնելու իր ռազմավարությունը, կամ անհամապատասխան նպատակների ու ռազմավարության սահմանման հետևանքով առաջացած ռիսկ,

- (գ) ներքին վերահսկողություն՝ կառավարման համար պատասխանատու անձանց, ղեկավարության ու այլ անձնակազմի կողմից նախագծված, իրականացվող և պահպանվող գործընթաց, որը նպատակ ունի ապահովել ողջամիտ երաշխիք կազմակերպության նպատակներին հասնելու համար՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների հուսալիության, գործառնությունների արդյունավետության ու արտադրողականության և գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի համապատասխանության հետ: <<Վերահսկողություն տարր>> հասկացությունը վերաբերում է ներքին վերահսկողության մեկ կամ ավելի բաղակացուցիչ մասերի որևէ բնագավառի,
- (դ) ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր՝ կազմակերպության ու դրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նպատակ ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակներում հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերը,
- (ե) նշանակալի ռիսկ՝ էական խեղաթյուրումների հայտնաբերված և գնահատված ռիսկ, որն ըստ աուդիտորի դատողության պահանջում է աուդիտորական հատուկ դիտարկում:

## **Պահանջները**

### **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ**

- 5. Աուդիտորը պետք է իրականացնի ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, որպեսզի հիմք ապահովի խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակներում: Այնուամենայնիվ, ռիսկի գնահատման ընթացակարգերն իրենք իրենցով չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնց հիման վրա կարելի է կառուցել աուդիտորական կարծիքը (հղում՝ պար. Ա1-Ա5):
- 6. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալը՝
  - (ա) հարցումներ ղեկավարությանը և կազմակերպության այլ անձնակազմին, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, կարող են ունենալ տեղեկատվություն, որը կարող է օժանդակել խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանն ու գնահատմանը (հղում՝ պար. Ա6),
  - (բ) վերլուծական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. Ա7-Ա10),
  - (գ) ուսումնասիրություն և ստուգում (հղում՝ պար. Ա11):

7. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե նրա պատվիրատուից ընդունման կամ շարունակման գործընթացում ստացված տեղեկատվությունը արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանը:
8. Եթե աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը կազմակերպության համար այլ առաջադրանքներ է իրականացրել, ապա նա պետք է դիտարկի, թե ձեռք բերված տեղեկատվությունը արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանը:
9. Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը մտադիր է օգտագործել կազմակերպության հետ ունեցած նախորդ փորձառության, ինչպես նաև նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ կատարված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը, ապա նա պետք է որոշի, թե նախորդ աուդիտից հետո տեղ գտած փոփոխություններն ազդել են արդյոք ընթացիկ աուդիտի նկատմամբ դրանց տեղին լինելու հանգամանքի վրա (հղում պար. Ա12-Ա13):
10. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը ու թիմի հիմնական անդամները պետք է քննարկեն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունությունը էական խեղաթյուրումների հանդեպ, ինչպես և ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքի կիրառությունը կազմակերպությանն առնչվող փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ: Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը պետք է որոշի, թե որ հարցերի մասին պետք է տեղեկացնել քննարկումներին չմասնակցած աուդիտորական թիմի անդամներին (հղում պար. Ա14-Ա16):

### **Կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումները՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը**

#### *Կազմակերպությունը և դրա միջավայրը*

11. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում.
  - (ա) տնտեսության համապատասխան ճյուղի, կանոնակարգող և այլ արտաքին գործոնների, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքի (հղում պար. Ա17-Ա22) մասին,
  - (բ) կազմակերպության բնույթի մասին, ներառյալ,
    - (i) գործառնությունները,
    - (ii) սեփականության և կառավարման կառուցվածքները,
    - (iii) կազմակերպության կողմից կատարվող և պլանավորվող ներդրումների տեսակները, ներառյալ հատուկ նպատակային ներդրումները,
    - (iv) կազմակերպության կառուցվածքը և ինչպես է այն ֆինանսավորվում,

որոնք աուդիտորին հնարավորություն կընձեռեն հասկանալու ֆինանսական հաշվետվություններում ակնկալվող գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները (հղում պար. Ա23-Ա27),

  - (գ) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառության, ներառյալ փոփոխությունների պատճառների մասին: Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համապատասխանում է տվյալ գործունեությանն ու ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքին ու տնտեսության

տվյալ ճյուղում սովորաբար կիրառվող հաշվապահական քաղաքականությանը (հղում պար. Ա28),

(դ) կազմակերպության նպատակների ու ռազմավարության, և այն առնչվող գործարար ռիսկերի մասին, որոնք կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների (հղում պար. Ա29-Ա35),

(ե) կազմակերպության ֆինանսական գործունեության գնահատման և դիտարկման մասին (հղում պար. Ա36-Ա41):

#### *Կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը*

12. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ: Չնայած որ աուդիտին վերաբերող վերահսկողության տարրերի մեծ մասը հավանաբար առնչվում են ֆինանսական հաշվետվություններին, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող ոչ բոլոր վերահսկողության տարրերն են վերաբերում աուդիտին: Աուդիտորի մասնագիտական դատողության հարց է, թե վերահսկողության տարրը, առանձին կամ մյուս տարրերի հետ միասին վերցրած, արդյոք առնչվում է աուդիտին (հղում պար. Ա42-Ա65):

#### *Համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու չափը*

13. Երբ ձեռք է բերվում աուդիտին վերաբերող վերահսկողության տարրերի մասին պատկերացում, աուդիտորը պետք է գնահատի այդ վերահսկողության տարրերի կառուցվածքը և պարզի, թե արդյոք դրանք կիրառվել են՝ իրականացնելով տարբեր ընթացակարգեր ի լրումն կազմակերպության անձնակազմին ուղղված հարցումների (հղում պար. Ա66-Ա68):

### **Ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերը**

#### **Վերահսկողության միջավայր**

14. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում վերահսկողության միջավայրի վերաբերյալ: Որպես այդ պատկերացումների ձեռքբերման գործընթացի մաս, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք՝

(ա) ղեկավարությունը, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հսկողությամբ, ստեղծել և վարել է ազնվության ու բարոյական վարքագծի մշակույթ և

(բ) վերահսկողության միջավայրի բաղկացուցիչ մասերի ուժեղ կողմերը հավաքական կերպով համապատասխան հիմք են ապահովում ներքին վերահսկողության համակարգի այլ բաղկացուցիչ մասերի համար, և արդյոք այդ այլ բաղկացուցիչ մասերը չեն թուլանում վերահսկողության միջավայրի թերությունների պատճառով (հղում պար. Ա69-Ա78):

#### *Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը*

15. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի, թե արդյոք կազմակերպությունում իրականացվում են գործընթացներ հետևյալի համար՝

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների խնդիրներին առնչվող գործարար ռիսկերի հայտնաբերում,

(բ) ռիսկերի կարևորության գնահատում,

(գ) ռիսկերի առաջացման հավանականության գնահատում,

(դ) այդպիսի ռիսկերի հասցեագրման գործողությունների մշակում (հղում՝ պար. Ա79):

16. Եթե կազմակերպությունը սահմանել է նման գործընթաց (այսուհետ՝ ռիսկի գնահատման գործընթաց), ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում դրա ու դրա արդյունքների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է էական խեղաթյուրումների առկայության ռիսկերը, որոնք ղեկավարությունը չէր կարողացել հայտնաբերել, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա էր նման հնարավոր ռիսկ, որն աուդիտորը ակնկալում էր, որ ենթակա էր հայտնաբերման կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացի արդյունքում: Եթե գոյություն ունի նման ռիսկ, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն մասին, թե ինչու ռիսկի գնահատման գործընթացը չի հայտնաբերել այն և գնահատի, թե արդյոք այդ գործընթացը համապատասխանում է ներկա հանգամանքներին կամ էլ պարզի, արդյոք ներքին վերահսկողությունում առկա է զգալի թերություն՝ կապված կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացի հետ:

17. Եթե կազմակերպությունը չի սահմանել նման գործընթաց կամ ունի որևէ այլ հատուկ գործընթաց, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի, թե ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործարար ռիսկերն արդյոք հայտնաբերվել են և ինչպես են դրանք հասցեագրվել: Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե ռիսկի գնահատման փաստաթղթավորված գործընթացի բացակայությունը արդյոք համապատասխանում է ներկա հանգամանքներում կամ պարզի, թե արդյոք այն իրենից ներկայացնում է նշանակալի թերություն ներքին վերահսկողությունում (հղում՝ պար. Ա80):

Գործարար գործընթացներին վերաբերող և ֆինանսական հաշվետվությունների համար կիրառելի տեղեկատվական համակարգ և հաղորդակցություն

18. Աուդիտորը պետք է պատկերացում ձեռք բերի գործարար գործընթացներին վերաբերող ու ֆինանսական հաշվետվությունների համար կիրառելի տեղեկատվական համակարգի վերաբերյալ, ներառյալ ներքոնշյալ ոլորտները՝

(ա) կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարված գործառնությունների դասեր, որոնք կարևոր են ֆինանսական հաշվետվության համար,

(բ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) և չմեքենայացված համակարգերում իրականացված ընթացակարգեր, որոնց միջոցով սկզբնավորվում, գրանցվում, կատարվում, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև ճշտվում են գործառնությունները, տեղափոխվում գլխավոր գրանցամատյան և ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններում,

(գ) համապատասխան հաշվապահական գրանցումներ, հիմնավորող տեղեկատվություն և ֆինանսական հաշվետվության առանձին հաշիվներ, որոնք օգտագործվում են սկզբնավորելու, գրանցելու, կատարելու և ներկայացնելու գործառնությունները: Դա ներառում է ոչ ճշգրիտ տեղեկատվության ուղղումը և այն, թե ինչպես է տեղեկատվությունը փոխանցվում գլխավոր գրանցամատյան: Գրանցումները կարող են կատարվել ձեռքով կամ էլեկտրոնային կարգով,

- (դ) ինչպես է տեղեկատվական համակարգը ընդգրկում իրադարձություններն ու իրավիճակները, ի տարբերություն այն գործառնությունների, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից,
- (ե) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործընթացը, ներառյալ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներն ու բացահայտումները,
- (զ) հաշվապահական գրանցումների, ներառյալ ոչ ստանդարտ գրանցումներին վերաբերող վերահսկողության տարրերը, որոնք օգտագործվում են չկրկնվող, ոչ սովորական գործառնությունները կամ ճշգրտումները գրանցելու համար (հղում պար. Ա81-Ա85):

19. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը կազմակերպում ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունների, պատասխանատվության ու կարևոր հարցերի առնչությամբ տեղի ունեցող հաղորդակցությունը, ներառյալ (հղում պար. Ա86-Ա87).

- (ա) հաղորդակցումը ղեկավարության ու կառավարման համար պատասխանատու անձանց միջև, և
- (բ) արտաքին հաղորդակցում, ինչպիսին է կանոնակարգող մարմինների հետ կատարվող հաղորդակցությունը:

#### Աուդիտին վերաբերող վերահսկողական գործունեություն

20. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում աուդիտին վերաբերող վերահսկողական այն գործողությունների վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ է համարում հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման և ի արձագանք գնահատված ռիսկերի՝ ապագա աուդիտորական ընթացակարգերի ծրագրման համար: Աուդիտի գործընթացը չի պահանջում պատկերացում ձեռք բերել ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր նշանակալի գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման կամ դրանց առնչվող ամեն մի հավաստման մասին (հղում պար. Ա88-Ա94):

21. Կազմակերպության վերահսկողական գործողությունները հասկանալու համար, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի իմացություն այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը արձագանքել SS-ի կիրառումից առաջացող ռիսկերին (հղում պար. Ա95-Ա97):

#### Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ

22. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն հիմնական գործառնությունների վերաբերյալ, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է ֆինանսական հաշվետվության ներքին վերահսկողության մոնիտորինգ անցկացնելու համար, ներառյալ նրանք, որոնք կապված են աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողությունների հետ: Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի նաև այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը նախաձեռնում վերահսկողության տարրերի շտկմանն ուղղված գործողություններ (հղում պար. Ա98-Ա100):

23. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ<sup>1</sup>, ապա որոշելու համար, թե այդ գործառույթը արդյոք կիրառելի է աուդիտորական աշխատանքների անցկացման տեսանկյունից, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում հետևյալի վերաբերյալ.
- (ա) ներքին աուդիտի գործառույթ իրականացնող ստորաբաժանման պարտականությունների բնույթը, և թե ինչ տեղ է գրավում այդ ստորաբաժանումը կազմակերպական կառուցվածքում, և
  - (բ) ներքին աուդիտի գործառույթ իրականացնող ստորաբաժանման կողմից կատարվող կամ կատարվելիք գործառնությունները (հղում՝ պար. Ա101-Ա103):
24. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի կազմակերպության մոնիտորինգի աշխատանքների ընթացքում օգտագործվող տեղեկատվության աղբյուրների և այն հիմքի վերաբերյալ, որի վրա հիմնվելով ղեկավարությունը տեղեկատվությունը համարում է բավականաչափ հուսալի այդ նպատակների տեսանկյունից (հղում՝ պար. Ա104):

### **Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը**

25. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկերը.
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում (հղում՝ պար. Ա105-108) և
  - (բ) գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների նկատմամբ արված հավաստումների մակարդակում հիմք ապահովելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի ծրագրման ու իրականացման համար (հղում՝ պար. Ա109-113):
26. Այդ նպատակով, աուդիտորը պետք է.
- (ա) հայտնաբերի ռիսկերը կազմակերպության ու դրա միջավայրի մասին պատկերացում կազմելու գործընթացում ներառելով ռիսկերին վերաբերող համապատասխան վերահսկողության տարրերը և դիտարկելով գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները ու ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները (հղում՝ պար. Ա114-115),
  - (բ) գնահատի հայտնաբերված ռիսկերը և դիտարկի, թե արդյոք դրանք համապարփակ կերպով են վերաբերում ֆինանսական հաշվետվություններին՝ որպես ամբողջության և արդյոք դրանք հավանական ազդեցություն ունեն բազում հավաստումների վրա,
  - (գ) հավաստումների մակարդակում հայտնաբերված ռիսկերը կապի այն հանգամանքներին, որոնք կարող են հանգեցնել սխալների՝ նկատի ունենալով համապատասխան վերահսկողության տարրերը, որոնք աուդիտորը մտադիր է ստուգել (հղում՝ պար. Ա116-118),
  - (դ) դիտարկի խեղաթյուրումների հավանականությունը, ներառյալ բազմակի խեղաթյուրումների հնարավորությունը, և թե արդյոք հավանական խեղաթյուրումը այնպիսի ծավալի է, որ կարող է դիտվել որպես էական:

<sup>1</sup> <<Ներքին աուդիտի գործառույթ>> հասկացությունը սահմանված է ԱՄՍ 610-ի <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքների օգտագործումը>> պարագրաֆ 7 (ա)-ում այսպես. <<Կազմակերպությանը ծառայության մատուցման համար հիմնված կամ նախատեսված գնահատման գործունեություն: Նրա գործառույթները, ի թիվս այլոց, ընդգրկում են կազմակերպության ներքին վերահսկողության համապատասխանության և արդյունավետության գնումը, գնահատումն ու մոնիտորինգը>>:



*Հատուկ աուդիտորական դիտարկում պահանջող ռիսկեր*

27. Որպես ռիսկի գնահատման մի մաս՝ ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 25-ում, աուդիտորն իր դատողությամբ պետք է որոշի, թե արդյոք հայտնաբերված ռիսկերից որևէ մեկը կարող է համարվել նշանակալի ռիսկ: Իր դատողությունը գործարկելու ընթացքում աուդիտորը պետք է բացառի տվյալ ռիսկին վերաբերող հայտնաբերված վերահսկողության տարրերի ազդեցությունը:
28. Իր դատողության գործարկման դեպքում, պարզելու համար, թե որ ռիսկերն են նշանակալի, աուդիտորը պետք է առնվազն նկատի ունենա հետևյալը.
- (ա) արդյոք տվյալ ռիսկը խարդախության ռիսկ է,
  - (բ) արդյոք տվյալ ռիսկն առնչվում է վերջին կարևոր տնտեսական, հաշվապահական կամ այլ զարգացումներին, ուստի պահանջում է հատուկ ուշադրություն,
  - (գ) գործառնությունների բարդությունը,
  - (դ) արդյոք տվյալ ռիսկը ներառում է նշանակալի գործառնություններ կապակցված կողմերի հետ,
  - (ե) տվյալ ռիսկին առնչվող ֆինանսական տեղեկատվության գնահատման կողմնակալության աստիճանը, հատկապես, երբ գնահատումները ներառում են անորոշության լայն սահմաններ,
  - (զ) թե արդյոք տվյալ ռիսկն ներառում է կազմակերպության բնականոն գործունեության հետ չառնչվող կամ այլ կերպ արտասովոր դիտվող նշանակալի գործառնություններ (հղում՝ պար. Ա119-123):
29. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ գոյություն ունի նշանակալի ռիսկ, նա պետք է ձեռք բերի պատկերացում այդ ռիսկին առնչվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի, ներառյալ վերահսկողական գործողությունների մասին (հղում՝ պար. Ա124-126):

*Ռիսկեր, որոնց համար համապարփակ ընթացակարգերն առանձին կերպով չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ*

30. Որոշ ռիսկերի հետ կապված, աուդիտորը կարող է անել դատողություն, որ անհնար կամ անիրագործելի է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ իրականացնելով միայն համապարփակ ընթացակարգեր: Այսպիսի ռիսկերը կարող են վերաբերել սովորական ու նշանակալի գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների ոչ ստույգ ու անավարտ գրանցումների, որոնց բնույթը հաճախ բարձր մեքենայացված մշակման հնարավորություն է ընձեռում առանց կամ ձեռքի աշխատանքի ոչ մեծ միջամտությամբ: Նման դեպքերում, այսպիսի ռիսկերի նկատմամբ գործադրվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը աուդիտի ուշադրության առարկա են, և աուդիտորը պետք է ձեռք բերի համապատասխան պատկերացումներ դրանց վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա127-129):

*Ռիսկի գնահատման վերանայում*

31. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման հետ կապված, հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի գնահատականը կարող է փոփոխվել: Այն հանգամանքներում, երբ

աուդիտորը հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կատարման արդյունքում ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույցներ կամ նոր տեղեկատվություն, որոնք երկուսն էլ համատեղելի չեն այն աուդիտորական ապացույցների հետ, որոնց վրա աուդիտորը սկզբնապես հիմնվել էր իր գնահատականներում, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի իր գնահատականը և համապատասխանաբար ձևափոխի ծրագրավորված աուդիտորական հետագա ընթացակարգերը (հղում՝ պար. Ա130):

## **Փաստաթղթավորում**

32. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը<sup>2</sup>

- (ա) աուդիտորական թիմի անդամների միջև կայացած քննարկումների արդյունքները, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 10-ում, և ընդունված կարևոր որոշումները,
- (բ) պարագրաֆ 11-ում մատնանշված կազմակերպության ու դրա միջավայրի տարբեր կողմերի վերաբերյալ ձեռք բերված գիտելիքների հիմնական տարրերը և պարագրաֆներ 14-24-ում մատնանշված ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերից յուրաքանչյուրի վերաբերյալ ձեռք բերված գիտելիքների հիմնական տարրերը, ինչպես նաև գիտելիքների ձեռքբերման համար օգտագործված տեղեկատվության աղբյուրները և ռիսկի գնահատման կատարված ընթացակարգերը,
- (գ) ֆինանսական հաշվետվության և հավաստումների մակարդակներում հայտնաբերված ու գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 25-ով, և
- (դ) հայտնաբերված ռիսկերը և դրանց վերաբերող վերահսկողության տարրերը, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը պատկերացում է ձեռք բերել՝ ըստ պարագրաֆներ 27-30-ում բերված պահանջների:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և դրանց հետ կապված աշխատանքներ** (հղում՝ պար. 5)

<sup>2</sup> 1. Կազմակերպության և դրա միջավայրի՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերումը (այսուհետ՝ <<պատկերացումներ կազմակերպության վերաբերյալ>>) աուդիտի ընթացքում տեղեկատվության հավաքագրման, թարմացման ու վերլուծության շարունակական և դինամիկ գործընթաց է: Պատկերացումը սահմանում է չափանիշների շրջանակ, որի սահմաններում աուդիտորը պլանավորում է աուդիտորական աշխատանքները և գործարկում իր մասնագիտական դատողությունը աուդիտի ընթացքում, օրինակ, երբ՝

- գնահատում է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկերը,

<sup>2</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ 6

- որոշում է էականությունը ԱՄՍ 320<sup>3</sup>-ի համաձայն,
  - դիտարկում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության ու կիրառման համապատասխանությունը և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների բավարար լինելը,
  - հայտնաբերում է այն ոլորտները, որոնց համար կարող է անհրաժեշտ լինել կատարել հատուկ աուդիտորական դիտարկում, օրինակ, կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները, անընդհատության ենթադրության նկատմամբ ղեկավարության մոտեցման համապատասխանությունը, կամ դիտարկում է գործառնությունների գործարար նպատակահարմարությունը,
  - զարգացնում է սպասելիքներ՝ օգտագործելու համար վերլուծական ընթացակարգերի կատարման ժամանակ,
  - արձագանքում է էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին, ներառյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի մշակումն ու կատարումը, նպատակ ունենալով ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
  - գնահատում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարար ու համապատասխան լինելն՝ ինչպես օրինակ, ենթադրությունների և ղեկավարության գրավոր ու բանավոր հայտարարությունների համապատասխանությունը:
- <sup>2</sup> 2. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի և դրանց առնչվող գործողությունների իրականացման ընթացքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը աուդիտորի կողմից կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատմանն օժանդակելու նպատակով: Ավելին, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, առնչվող հաստատումների, ինչպես նաև վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, նույնիսկ եթե նման ընթացակարգերը որպես համապարփակ ընթացակարգեր կամ վերահսկողության տարրերի ստուգումներ/փորձարկումներ հատուկ պլանավորված չեն եղել: Աուդիտորը նաև կարող է ընտրել, որ համապարփակ ընթացակարգերը կամ վերահսկողության տարրերի ստուգումներն իրականացվեն ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի հետ զուգընթաց, քանզի այդպես վարվելն ավելի արդյունավետ է:
- <sup>2</sup> 3. Աուդիտորն օգտագործում է իր մասնագիտական դատողությունը պարզելու պահանջվող պատկերացման աստիճանը: Աուդիտորի առաջնային դիտարկումն այն է, թե արդյոք ձեռք բերված պատկերացումը բավարար է սույն ԱՄՍ-ով սահմանված նպատակին հասնելու համար: Աուդիտորի կողմից պահանջվող ընդհանուր պատկերացման խորությունն ավելի փոքր է, քան ղեկավարության կողմից այդպիսի իմացության տիրապետման աստիճանը կազմակերպությունը ղեկավարելիս:
- <sup>2</sup> 4. Գնահատման ենթակա ռիսկերը իրենց մեջ ներառում են ինչպես սխալների, այնպես էլ խարդախության հետևանքով առաջացած ռիսկեր. երկու հանգամանքի մասին էլ խոսվում է սույն ԱՄՍ-ի շրջանակներում: Այնուամենայնիվ, խարդախության կարևորությունն այնքան է, որ դրա նկատմամբ լրացուցիչ պահանջներն ու ուղեցույցները ներառված են ԱՄՍ 240-ում՝ կապված ռիսկերի գնահատման

<sup>3</sup> ԱՄՍ 320 <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

ընթացակարգերի ու դրանց առնչվող գործընթացների հետ՝ ձեռք բերելու տեղեկատվություն, որն օգտագործվում է խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար<sup>4</sup>:

<sup>2</sup> 5. Չնայած աուդիտորը կազմակերպության վերաբերյալ պահանջվող պատկերացման ձեռքբերման ընթացքում (տես պարագրաֆներ 11-24) պետք է իրականացնի պարագրաֆ 6-ում նկարագրված ռիսկի գնահատման բոլոր գործընթացները, այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի պահանջվում կատարել այդ պատկերացման յուրաքանչյուր բնագավառին վերաբերող բոլոր գործընթացները: Մյուս ընթացակարգերը կարող են կատարվել, երբ տվյալ աղբյուրից ստացման ենթակա տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար: Նման ընթացակարգերի օրինակներ են.

- արտաքին աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության դիտարկումը, ինչպես օրինակ՝ առևտրի ոլորտի ու տնտեսական ամսագրերը, վերլուծաբանների, բանկերի կամ վարկանշավորման գործակալությունների հաշվետվությունները, օրենսդրական կամ ֆինանսական հրատարակությունները,
- հարցումների իրականացումը կազմակերպությունում չներգրավված իրավաբանական խորհրդատուին կամ գնահատման փորձագետներին, որոնց հետ կազմակերպությունը նախկինում համագործակցել է:

*Հարցումներ կազմակերպության ղեկավարությանը և այլ անձնակազմին (հղում պար. 6(ա))*

<sup>2</sup> 6. Աուդիտորի կողմից կատարվող հարցումների միջոցով ձեռք բերվող տեղեկատվության մեծ մասը ստացվում է ղեկավարությունից և ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձնակազմից: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել տեղեկատվություն կամ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար այլ հեռանկարային տվյալներ կազմակերպությունում տարբեր լիազորություններ ունեցող այլ անձնակազմին կամ աշխատակիցներին ուղղված հարցումների միջոցով: Օրինակ՝

- կառավարման համար պատասխանատու անձանց ուղղված հարցումները կարող են օգնել աուդիտորին հասկանալու այն միջավայրը, որում պատրաստվում են ֆինանսական հաշվետվությունները,
- ներքին աուդիտի անձնակազմին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն տարվա ընթացքում կատարված ներքին աուդիտի այն ընթացակարգերի մասին, որոնք վերաբերում են կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի նախագծմանն ու արդյունավետությանը, և այն հանգամանքին, թե ղեկավարությունն արդյոք բավարար է արձագանքել այդ ընթացակարգերի արդյունքում ստացված հայտնաբերումներին,
- բարդ կամ ոչ սովորական գործառնությունների ստեղծման, կատարման կամ գրանցման ընթացքում ներգրավված աշխատակիցներին ուղղված հարցումները կարող են աուդիտորին օժանդակել գնահատելու որոշակի հաշվապահական քաղաքականության ընտրության ու կիրառման նպատակահարմարությունը,

<sup>4</sup> ԱՄՍ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 12-24

- կազմակերպությունում ներգրավված իրավաբանական խորհրդատուին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն այնպիսի հարցերի վերաբերյալ, ինչպիսիք են դատավեճերը, օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահպանումը, կազմակերպության վրա ազդեցություն ունեցող խարդախության կամ կասկածվող խարդախության մասին տեղեկությունները, երաշխիքները, վաճառքից հետո ծագող պարտավորությունները, գործընկերների հետ պայմանավորվածությունները (ինչպես համատեղ ձեռնարկումները) և պայմանագրային հասկացությունների նշանակությունը,
- շուկայավարման կամ վաճառքի անձնակազմին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն կազմակերպության շուկայավարման քաղաքականության փոփոխությունների, վաճառքի միտումների կամ գնորդների հետ պայմանագրային պարտավորությունների վերաբերյալ:

*Վերլուծական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. 6(բ))*

- <sup>2</sup> 7. Որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կատարվող վերլուծական ընթացակարգերը կարող են բացահայտել կազմակերպության տարբեր բնագավառները, որոնց մասին աուդիտորը նախապես տեղյակ չէր և օժանդակել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման գործում, որպեսզի հիմք ապահովեն գնահատված ռիսկերի արձագանքումների նախագծման և իրականացման համար: Որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կատարվող վերլուծական ընթացակարգերը կարող են ներառել ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ ոչ ֆինանսական տեղեկատվություն, օրինակ, վաճառքից հասույթի ու վաճառքի կազմակերպման տարածքի կամ վաճառված ապրանքների ծավալի միջև եղած կապը:
- <sup>2</sup> 8. Վերլուծական ընթացակարգերը կարող են օգնել հայտնաբերելու անսովոր գործառնությունների կամ իրադարձությունների առկայություն, ինչպես նաև գումարներ, գործակիցներ ու միտումներ, որոնք կարող են մատնանշել աուդիտորական կիրառություն ունեցող դեպքերի: Հայտնաբերված անսովոր կամ անսպասելի հարաբերությունները կարող են աուդիտորին օժանդակել հայտնաբերելու էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, հատկապես խարդախության հետևանքով առաջացածները:
- <sup>2</sup> 9. Այնուամենայնիվ, երբ նման վերլուծական ընթացակարգերն օգտագործում են բարձր աստիճանի ընդհանրացված տվյալներ (ինչպիսին կարող է հանդիսանալ որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր իրականացվող վերլուծական ընթացակարգերի հետ առնչվող իրավիճակը), նման վերլուծական ընթացակարգերը տալիս են միայն սկզբնական ընդհանուր կողմնորոշում, թե արդյոք կարող է առկա լինել էական խեղաթյուրում: Ուստի, նման դեպքերում, էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ընթացքում հավաքագրված այլ տեղեկատվության դիտարկումը այսպիսի վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների հետ միասին, կարող են օժանդակել աուդիտորին հասկանալու և գնահատելու վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքները:

*Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար*

- <sup>2</sup> 10. Որոշ առավել փոքր կազմակերպություններ կարող են չունենալ միջանկյալ կամ ամսական ֆինանսական տեղեկատվություն, որը կարող է օգտագործվել վերլուծական ընթացակարգերի նպատակով: Նման հանգամանքներում, չնայած որ

աուդիտորը կարող է ի վիճակի լինել կատարելու սահմանափակ վերլուծական ընթացակարգեր աուդիտի պլանավորման համար կամ հարցումների միջոցով հավաքագրելու որոշ տեղեկատվություն, այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է պլանավորի իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար, երբ պատրաստ կլինի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նախագիծը:

*Ուսումնասիրություն և ստուգում (հղում՝ պար. 6(գ))*

<sup>2</sup> 11. Ուսումնասիրությունն ու ստուգումը կարող են օժանդակել ղեկավարությանն ու այլ անձնակազմին ուղղված հարցումներին, ինչպես նաև կարող են ապահովել կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ տեղեկատվություն: Նման աուդիտորական ընթացակարգերն ընդգրկում են հետևյալի ուսումնասիրությունն ու ստուգումը՝

- կազմակերպության գործառնությունների,
- փաստաթղթերի (ինչպես օրինակ՝ գործարարության ծրագիրն ու ռազմավարությունը), գրանցումների և ներքին վերահսկողության ձեռնարկների,
- ղեկավարության (օրինակ՝ կառավարչական եռամսյակային և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները) կամ ղեկավարման համար պատասխանատու անձանց (օրինակ՝ տնօրենների խորհրդի ժողովների արձանագրությունները) կողմից պատրաստված հաշվետվությունների,
- կազմակերպության շինությունների և գործարանային սարքավորումների:

*Նախորդ ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված տեղեկատվություն (հղում՝ պար. 9)*

<sup>2</sup> 12. Կազմակերպության հետ ունեցած աուդիտորի նախորդ փորձառությունը և նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված աուդիտորական ընթացակարգերն աուդիտորին կարող են տեղեկատվություն տալ հետևյալ հարցերի վերաբերյալ.

- անցյալում տեղի ունեցած խեղաթյուրումներ, և արդյոք դրանք ժամանակին շտկվել են,
- կազմակերպության ու դրա միջավայրի բնույթը և կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը (ներառյալ ներքին վերահսկողության թերությունները),
- արդյոք նախորդ ֆինանսական ժամանակաշրջանից հետո տեղի են ունեցել կազմակերպության ու դրա գործառնությունների նշանակալի փոփոխություններ, ինչը կարող է աուդիտորին աջակցել ստանալու կազմակերպության վերաբերյալ բավարար պատկերացում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը հայտնաբերելու ու գնահատելու համար:

<sup>2</sup> 13. Աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե նախորդ ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված տեղեկատվությունը արդյոք դեռևս մնում է որպես գործին առնչվող, եթե նա մտադիր է օգտագործել այդ տեղեկատվությունն ընթացիկ տարվա աուդիտի համար: Դա ուշադրության է արժանի այն պատճառով, որ վերահսկողության միջավայրում տեղի ունեցած փոփոխությունները կարող են ներազդել նախորդ տարում ձեռք բերված տեղեկատվության պատշաճության պահպանման առումով: Որոշելու համար, թե արդյոք տեղի են ունեցել փոփոխություններ, որոնք կարող են ազդել նման տեղեկատվության տեղիության վրա, աուդիտորը պետք կատարի

հարցումներ և իրականացնի այլ համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ՝ համապատասխան համակարգերի տարանցիկ/միջանցիկ ստուգում:

*Քննարկումներ աուդիտորական թիմում (հղում՝ պար. 10)*

<sup>2</sup> 14. Աուդիտորական թիմում էական խեղաթյուրումների հանդեպ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունության վերաբերյալ քննարկումները.

- հնարավորություն են տալիս առավել փորձառու անդամներին, ներառյալ աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարին, կիսել կազմակերպության մասին իրենց ունեցած գիտելիքների վրա հիմնված տեսակետները,
- աուդիտորական թիմի անդամներին թույլ են տալիս փոխանակել տեղեկատվություն գործարար ռիսկերի վերաբերյալ, որոնց ենթակա է կազմակերպությունը, և այն մասին, թե ինչպես և որտեղ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունները զգայուն լինել խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների նկատմամբ,
- օժանդակում են աուդիտորական թիմի անդամներին առավել լավ պատկերացում կազմել ֆինանսական հաշվետվությունների իրենց հանձնարարված ոլորտներում հնարավոր էական խեղաթյուրումների մասին, և հասկանալ, թե ինչպես կարող են նրանց կողմից իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները ներազդել աուդիտի այլ բնագավառների ներառյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների վրա,
- հիմք են ապահովում աուդիտորական թիմի անդամների համար հաղորդակցվելու և կիսելու աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված նոր տեղեկատվությունը, որը կարող է ազդել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման կամ այդ ռիսկերի հասցեագրման համար կատարվող աուդիտորական ընթացակարգերի վրա:

ԱՄՍ 240-ը տալիս է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ՝ կապված խարդախության ռիսկերի վերաբերյալ աուդիտորական թիմի անդամների միջև քննարկումների հետ:<sup>5</sup>

<sup>2</sup> 15. Ոչ բոլոր դեպքերում է անհրաժեշտ և կիրառելի որևէ մի քննարկման ժամանակ ընդգրկել թիմի բոլոր անդամներին (օրինակ, բազմա-տեղակայված աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ): Ինչպես նաև, ոչ բոլոր դեպքերում է անհրաժեշտ աուդիտորական թիմի բոլոր անդամներին տեղեկացնել ընդունված որոշումների մասին: Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հանգամանքները քննարկել աուդիտորական թիմի հիմնական անդամների հետ, ներառյալ, եթե հարմար է դիտվում, մասնագետների և բաղադրիչների աուդիտի համար պատասխանատուների հետ, մինչդեռ լիազորելով քննարկումներ մյուս անդամների հետ՝ հաշվի առնելով հաղորդակցման աստիճանը, որը համարվում է անհրաժեշտ աուդիտորական թիմի անդամների միջև: Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի կողմից համաձայնեցված հաղորդակցման ծրագիրը կարող է օգտակար լինել:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 15

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

- <sup>2</sup> 16. Շատ փոքրածավալ աուդիտորական աշխատանքներ իրականացվում են աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի (որը կարող է լինել անհատ ձեռնարկատեր) կողմից: Նման դեպքերում աուդիտորական աշխատանքներն անձամբ պլանավորած աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարն է պատասխանատու խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների հանդեպ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության զգայունության դիտարկման համար:

### **Կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումը՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության**

#### **Կազմակերպությունն ու դրա միջավայրը**

*Տնտեսության ճյուղի, օրենսդրական և այլ արտաքին գործոններ* (հղում պար. 11(ա))

Տնտեսության ճյուղի գործոններ

- <sup>2</sup> 17. Տնտեսության ճյուղի համապատասխան գործոնները ներառում են տվյալ տնտեսության ճյուղում առկա իրավիճակը, ինչպես օրինակ՝ մրցունակ միջավայրը, մատակարարների ու գնորդների հետ ունեցած հարաբերությունները և տեխնոլոգիական զարգացումները: Հարցերը, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, կարող են ներառել հետևյալը՝

- շուկան ու մրցակցությունը՝ ներառյալ պահանջարկը, արտադրողականությունը և գնային մրցակցությունը,
- փուլային և սեզոնային գործունեությունը,
- կազմակերպության արտադրանքին վերաբերող տեխնոլոգիան,
- էլեկտրաէներգիայի մատակարարումն ու արժեքը:

- <sup>2</sup> 18. Տնտեսության ճյուղը, որում գործում է կազմակերպությունը, կարող է բերել գործունեության բնույթից ու կանոնակարգման աստիճանից բխող էական խեղաթյուրումների առանձնակի ռիսկերի աճ: Օրինակ, երկարաժամկետ պայմանագրերը կարող են պարունակել եկամուտների և ծախսերի կարևոր գնահատումներ, որոնք առաջ են բերում էական խեղաթյուրումների ռիսկեր: Նման դեպքերում կարևոր է, որ աուդիտորական թիմում ընդգրկված լինեն համապատասխան իմացությամբ և փորձառությամբ անդամներ:<sup>6</sup>

Օրենսդրական գործոններ

- <sup>2</sup> 19. Համապատասխան օրենսդրական գործոններն ընդգրկում են օրենսդրական միջավայրը: Այլ հանգամանքների կողքին օրենսդրական միջավայրը ներառում է գործող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը և իրավական ու քաղաքական միջավայրը: Աուդիտորի կողմից հնարավոր դիտարկման ենթակա օրենսդրական միջավայրի հարցերի օրինակներ են.

- հաշվապահական սկզբունքները և տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ գործընթացները,

<sup>6</sup> ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14



- օրենսդրական հիմունքները տնտեսության կանոնակարգվող տվյալ ճյուղի համար,
- օրենսդրական ակտերը և կանոնակարգերը, որոնք նշանակալի ազդեցություն ունեն կազմակերպության գործունեության վրա՝ ներառյալ ուղղակի հսկողական գործառույթները,
- հարկումը (կազմակերպության և այլ),
- կազմակերպության գործունեության վրա տվյալ պահին ներգործող կառավարության քաղաքականությունը, ներառյալ արտարժույթի վերահսկողության կարգերը, գանձապետական, ֆինանսական խթանները (օրինակ, կառավարության օգնության ծրագրերը), սակագները կամ առևտրի սահմանափակման քաղաքականությունը,
- տնտեսության տվյալ ճյուղի և կազմակերպության գործունեության վրա ազդող բնապահպանական պահանջները:

<sup>2</sup> 20.ԱՄՍ 250-ը ներառում է կազմակերպության, տնտեսության տվյալ ճյուղի կամ ոլորտի համար կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի հիմունքներին առնչվող առանձին պահանջներ, որոնց միջավայրում կազմակերպությունը ծավալում է իր գործունեությունը<sup>7</sup>:

### **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

<sup>2</sup> 21.Ինչ վերաբերում է հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար կատարվող աուդիտորական աշխատանքներին, ապա պետք է նշել, որ օրենքները, այլ իրավական ակտերը և այլ գերատեսչությունները կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ կազմակերպության համընդհանուր գործունեության վրա: Կազմակերպության և դրա միջավայրի պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ խիստ կարևոր է նման տարրերի դիտարկումը:

### **Այլ արտաքին գործոններ**

<sup>2</sup> 22.Աուդիտորի կողմից հնարավոր դիտարկման ենթակա այլ արտաքին գործոնների օրինակներ են ընդհանուր տնտեսական պայմանները, տոկոսադրույքները և ֆինանսավորման առկայությունը, սղաճը և արժույթի արժևորումը:

### **Կազմակերպության բնույթը (հղում պար. 11(բ))**

<sup>2</sup> 23.Կազմակերպության բնույթը հասկանալն աուդիտորին հնարավորություն է ընձեռում հասկանալու այնպիսի հարցեր, ինչպես օրինակ՝

- արդյոք կազմակերպությունն ունի բարդ կառուցվածք՝ օրինակ, մասնաճյուղեր և այլ բաղկացուցիչ միավորներ բազմաթիվ վայրերում: Բարդ կառուցվածքները հաճախ ներկայացնում են այնպիսի խնդիրներ, որոնք կարող են առաջ բերել էական խեղաթյուրումների ռիսկեր: Նման խնդիրներից են, թե արդյոք գույվիլը, համատեղ ձեռնարկումները, ներդրումները կամ հատուկ նշանակության կազմակերպությունները համապատասխանորեն են հաշվառված,

<sup>7</sup> ԱՄՍ 250 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>, պարագրաֆ 12

- սեփականության հարցեր, սեփականատերերի և այլ անձանց կամ կազմակերպության միջև հարաբերություններ: Նշված պատկերացումն օժանդակում է պարզելու, թե արդյոք կապակցված կողմերի միջև կատարվող գործառնությունները պատշաճ կերպով են հայտնաբերվել և հաշվառվել: ԱՄՍ 550-ը<sup>8</sup> սահմանում է պահանջներ և տալիս ուղեցույցներ կապակցված կողմերին առնչվող աուդիտորի դիտարկումների վերաբերյալ:

<sup>2</sup> 24.Ստորև բերվում են հանգամանքների օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է նկատի ունենալ կազմակերպության բնույթի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ՝

- այնպիսի գործարար գործընթացներ, ինչպես օրինակ.
  - եկամտի աղբյուրների բնույթը, արտադրանքը կամ ծառայությունները՝ ներառյալ էլեկտրոնային առևտրի ներգրավումը, ինչպես ինտերնետային վաճառքը կամ շուկայավարման գործառնությունները,
  - գործընթացների վարումը (օրինակ, արտադրության փուլերն ու եղանակները, բնապահպանական ռիսկերին ենթարկված գործառնությունները),
  - միավորումները, համատեղ ձեռնարկումները և ենթապայմանագրային գործունեությունը,
  - աշխարհագրական տարածվածությունը և տնտեսության ճյուղի սեզոնային տարբերումները,
  - արտադրական սարքավորումների, պահեստների և գրասենյակների գտնվելու վայրը, պաշարների տեղն ու քանակը,
  - հիմնական գնորդները և ապրանքների ու ծառայությունների կարևոր մատակարարները, աշխատանքային համաձայնությունները (ներառյալ միությունների հետ պայմանագրերի առկայությունը, կենսաթոշակային և հետաշխատանքային հատուցումները, բաժնետոմսերի օպցիոնը կամ խրախուսական պարգևավճարների կարգավորումները, կառավարության կանոնակարգումը աշխատանքային հարցերի վերաբերյալ),
  - հետազոտության և զարգացման գործընթացներն ու ծախսերը,
  - կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները,
- Ներդրումներ և ներդրումային գործունեություն, ինչպես օրինակ.
  - պլանավորված կամ վերջին ժամանակներում իրականացված ձեռքբերումները կամ ներդրումների օտարումը,
  - ներդրումները և արժեթղթերի ու վարկերի օտարումները,
  - կապիտալ ներդրումային գործունեությունը,
  - ներդրումները չհամախմբված կազմակերպություններում՝ ներառյալ ընկերակցությունները, համատեղ կազմակերպությունները և հատուկ նշանակության կազմակերպությունները,
- Ֆինանսավորում և ֆինանսական գործունեություն, ինչպես օրինակ.

<sup>8</sup> ԱՄՍ 550 <<Կապակցված կողմեր>>

- հիմնական մասնաճյուղերը և ասոցիացված կազմակերպությունները, ներառյալ համախմբված և չհամախմբված կառույցները,
- պարտքի կառուցվածքը և համապատասխան պայմանները, ներառյալ արտահաշվեկշռային ֆինանսավորման և վարձակալության համաձայնությունները,
- բարերար սեփականատերերը (տեղական, օտարերկրյա, գործարար համբավը և փորձառությունը) և կապակցված կողմերը,
- ածանցյալ ֆինանսական գործիքների օգտագործումը,
- ֆինանսական հաշվետվություններ, ինչպես օրինակ.
  - հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և տնտեսության ճյուղին ներհատուկ գործընթացները՝ ներառյալ տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ գործունեության կարևոր տեսակները (օրինակ, վարկերը և ներդրումները բանկերի համար, հետազոտության և զարգացման գործընթացները դեղագործական ընկերությունների համար),
  - եկամտի ճանաչման գործընթացը,
  - իրական արժեքով հաշվապահական հաշվառումը,
  - արտարժույթով արտահայտված ակտիվները, պարտավորությունները և գործառնությունները,
  - անսովոր կամ բարդ գործառնությունների հաշվապահական հաշվառումը (օրինակ, բաժնետոմսերի վրա հիմնված փոխհատուցման հաշվապահական հաշվառումը), ներառյալ վիճելի կամ զարգացող ոլորտներում ընդգրկվածները:

<sup>2</sup> 25. Նախորդ ժամանակաշրջաններից հետո կազմակերպությունում տեղի ունեցած կարևոր փոփոխությունները կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ոլորտների աճի կամ փոփոխության:

### **Հատուկ նպատակային կազմակերպությունների բնույթը**

<sup>2</sup> 26. Հատուկ նպատակային միավորը (երբեմն անվանվում է հատուկ նպատակային փոխադրամիջոց) այն կազմակերպությունն է, որը սովորաբար հիմնադրվում է նեղ և հստակորեն սահմանված նպատակների՝ օրինակ, ֆինանսական ակտիվների վարձակալություն կամ արժեթղթավորում, կամ էլ հետազոտման ու զարգացման գործունեություն իրականացելու համար: Միավորը կարող է լինել բաժնետիրական ընկերության, փոխադարձ վստահությամբ ընկերության (տրաստ), ընկերակցության և ոչ բաժնետիրական ընկերության ձևերով: Այն կազմակերպությունը, որի անունից ստեղծվել է հատուկ նպատակային միավորը, կարող է հաճախ վերջինիս փոխանցել ակտիվներ (օրինակ, որպես ֆինանսական ակտիվներ ներառող գործառնության ապաճանաչման մաս), ձեռք բերել վերջինիս ակտիվների օգտագործման իրավունքը կամ ծառայություններ մատուցել վերջինիս, այն ժամանակ, երբ այլ ընկերությունները կարող են ֆինանսավորում ապահովել վերջինիս համար: Ինչպես ԱՄՍ 550-ը մատնանշում է, որոշ հանգամանքներում, հատուկ նպատակային կազմակերպությունը կարող է լինել տվյալ կազմակերպության կապակցված կողմ<sup>9</sup>:

<sup>9</sup> ԱՄՍ 550, պարագրաֆ Ա7

- <sup>2</sup> 27. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը հաճախ առանձնացնում է այն մանրամասն պայմանները, որոնք դիտվում են որպես վերահսկողությանը հավասարազոր կամ այն հանգամանքները, որոնց ներքո հատուկ նպատակային միավորը պետք է ենթարկվի համախմբման: Նշված շրջանակների ներկայացրած անհրաժեշտ պայմանների մեկնաբանությունը հաճախ պահանջում է հատուկ նպատակային կազմակերպության մասնակցությամբ համապատասխան պայմանագրերի վերաբերյալ մանրամասն գիտելիքներ:

*Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը և կիրառումը (հղում պար. 11(գ))*

- <sup>2</sup> 28. Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառման վերաբերյալ պատկերացումն ընդգրկում է այնպիսի հարցեր, ինչպես օրինակ՝
- այն եղանակները, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է նշանակալի ու անսովոր գործառնությունների հաշվառման համար,
  - կարևոր հաշվապահական մոտեցումների ազդեցությունը վիճելի ու զարգացող ոլորտների վրա, որոնց համար առկա է գերատեսչական ուղեցույցի և միակարծության պակաս,
  - հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ տեղի ունեցող փոփոխությունները,
  - ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը, որոնք նորություն են տվյալ կազմակերպության համար, և երբ ու ինչպես է տվյալ կազմակերպությունը յուրացնելու այդ պահանջները:

*Կազմակերպության նպատակներն ու ռազմավարությունը և համապատասխան գործարար ռիսկերը (հղում պար. 11(դ))*

- <sup>2</sup> 29. Կազմակերպությունը վարում է իր գործունեությունը տնտեսության տվյալ ճյուղի, կանոնակարգման և արտաքին ու ներքին այլ գործոնների համատեքստում: Այդ գործոններին արձագանք տալու համար կազմակերպության ղեկավարությունը և կառավարման համար պատասխանատու անձինք սահմանում են նպատակներ, որոնք դառնում են կազմակերպության ընդհանուր ծրագրերը: Ռազմավարությունը ներկայացնում է այն մոտեցումները, որոնց միջոցով կազմակերպությունը մտադրվում է հասնել իր նպատակներին: Կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը կարող են ժամանակի ընթացքում փոփոխվել:
- <sup>2</sup> 30. Գործարար ռիսկը ավելի ընդգրկում է, քան ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրումների ռիսկերը. այն ներառում է վերջիններիս: Գործարար ռիսկը կարող է հանդես գալ փոփոխությունների կամ բարդության արդյունքում: Փոփոխությունների անհրաժեշտության ճանաչման ձախողումը նույնպես կարող է հանգեցնել գործարար ռիսկի: Գործարար ռիսկ կարող է առաջանալ, օրինակ, երբ՝
- նոր արտադրանքի կամ ծառայությունների հետ կապված նոր նախագծերը, որոնք կարող են ձախողվել,
  - շուկան, որը անգամ եթե հաջող զարգացում է ապրել, բավարար չէ տվյալ արտադրանքի կամ ծառայության առաջխաղացմանը նպաստելու համար,

- արտադրանքի կամ ծառայության խոտանը, որը կարող է հանգեցնել լրացուցիչ պարտավորությունների առաջացմանը և հեղինակության ռիսկի հետ առնչվող խնդիրների:
- 2 31. Կազմակերպության առաջ ծառայած գործարար ռիսկերի վերաբերյալ պատկերացումները մեծացնում են էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման հավանականությունը, քանի որ շատ գործարար ռիսկեր վերջին հաշվով ունենում են ֆինանսական հետևանքներ, և հետևապես, ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը չունի բոլոր գործարար ռիսկերը հայտնաբերելու և գնահատելու պարտականություն, քանի որ ոչ բոլոր գործարար ռիսկերն են առաջ բերում էական խեղաթյուրումների ռիսկեր:
- 2 32. Ստորև բերվում են իրավիճակների օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել կազմակերպության նպատակների, ռազմավարության և դրանց հետ առնչություն ունեցող գործարար ռիսկերի, որոնք կարող են առաջ բերել ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրման ռիսկեր, մասին պատկերացում ձեռք բերելու ժամանակ.
- տնտեսության տվյալ ճյուղի զարգացումները (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ կազմակերպությունը չունի տնտեսության տվյալ ճյուղում տեղի ունեցող փոփոխություններին դիմակայելու համար անհրաժեշտ անձնակազմ կամ փորձառություն),
  - արտադրանքի և ծառայության նոր տեսակներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է լրացուցիչ արտադրական պարտավորություն),
  - գործունեության ընդարձակում (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ պահանջարկը ճշգրիտ չի գնահատվել),
  - հաշվապահական նոր պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է անավարտ և ոչ ճիշտ հաշվառում կամ լրացուցիչ ծախսեր),
  - կանոնակարգման պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է լրացուցիչ իրավական ազդեցություն),
  - ընթացիկ և հեռանկարային ֆինանսավորման պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է ֆինանսավորման կորուստ՝ կազմակերպության անհրաժեշտ պահանջների բավարարման անընդունակության պտճառով),
  - ՏՏ-ի կիրառում (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ համակարգերն ու գործընթացներն անհամատեղելի են),
  - ռազմավարության իրականացման ազդեցություններ՝ հատկապես այն ազդեցությունները, որոնք կարող են բերել նոր հաշվապահական պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է անավարտ և ոչ ճիշտ հաշվառում):

- 2 33. Գործարար ռիսկն անմիջական ազդեցություն կարող է ունենալ էական խեղաթյուրումների ռիսկի վրա՝ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների առնչությամբ՝ հավաստումների և ֆինանսական հաշվետվության մակարդակներում: Օրինակ, անազնիվ գնորդի հետ պայմանագրային հարաբերությունների մեջ մտնելու հետևանքով առաջացած գործարար ռիսկը կարող է բերել էական խեղաթյուրումների ռիսկի մեծացման՝ կապված դեբիտորական պարտքերի գնահատման հետ: Այնուամենայնիվ, նույն ռիսկը, հատկապես պայմանագրային կողմ հանդիսացող տնտեսության հետ միասին, կարող է ունենալ նաև երկարաժամկետ հետևանքներ, որոնք աուդիտորը դիտարկում է, երբ գնահատում է անընդհատության ենթադրության համապատասխանությունը: Հարցը, թե արդյոք գործարար ռիսկը կարող է հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկի, այսպիսով, քննության է առնվում կազմակերպությանը վերաբերող հանգամանքների լույսի ներքո: Իրավիճակների և իրադարձությունների օրինակները, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկի առկայությունը, բերված են հավելված 2-ում:
- 2 34. Սովորաբար, ղեկավարությունը գնահատում է գործարար ռիսկերը և մոտեցումներ մշակում դրանց հասցեագրման համար: Ռիսկի գնահատման նման գործընթացը ներքին վերահսկողության մի մաս է, այն քննարկվում է պարագրաֆ 15-ում և պարագրաֆներ Ա79-Ա80-ում:

### **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

- 2 35. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտի ժամանակ <<ղեկավարության նպատակները>> կարող են ներգործության ենթարկվել հանրությանը հաշվետու լինելու խնդիրների կողմից և կարող են ներառել նպատակներ, որոնք իրենց սկզբնաղբյուրներն ունեն օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ այլ իրավասության շրջանակներում:

*Կազմակերպության ֆինանսական գործունեության գնահատումն ու դիտարկումը (հղում՝ պար. 11(ե))*

- 2 36. Ղեկավարությունն ու այլ անձնակազմը գնահատում և դիտարկում են այն հարցերը, որոնք համարում են կարևոր: Գործունեության արդյունքների թե արտաքին, թե ներքին չափանիշները ճնշումներ են գործադրում կազմակերպության վրա: Այդ ճնշումներն, իրենց հերթին, կարող են խրախուսել ղեկավարությանը քայլեր ձեռնարկել բարելավելու գործարարությունը կամ խեղաթյուրելու ֆինանսական հաշվետվությունները: Այդ պատճառով, կազմակերպության գործունեության չափանիշների գնահատումն օժանդակում է աուդիտորին քննության առնել, թե գործունեության նշանակետերին հասնելու հետ կապված ճնշումներն արդյոք կարող են բերել ղեկավարության այնպիսի գործողությունների, որոնք կմեծացնեն էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, այդ թվում՝ խարդախության հետևանքով ի հայտ եկածները: Տես ԱՄՍ 240-ը խարդախության ռիսկերի հետ առնչվող պահանջների և ուղեցույցերի վերաբերյալ:
- 2 37. Ֆինանսական գործունեության գնահատումն ու դիտարկումը նույն չէ, ինչ որ վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը (քննարկվում է որպես ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մաս Ա98-Ա104 պարագրաֆներում), չնայած դրանց նպատակները կարող են մասամբ համընկնել:

- գործունեության գնահատումը և դիտարկումը ուղղված է նրան, թե արդյոք գործարարության վարումը բավարարում է ղեկավարության (կամ երրորդ կողմի) կողմից առաջադրված նպատակներին,
- վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը հատկապես վերաբերում է ներքին վերահսկողության արդյունավետ գործողությանը:

Որոշ դեպքերում, այնուամենայնիվ, գործունեության ցուցանիշները նաև ապահովում են այնպիսի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն է տալիս ղեկավարությանը գնահատելու ներքին վերահսկողության թերի կողմերը:

<sup>2</sup> 38.Ստորև բերվում են կազմակերպության ներսում առաջ եկած տեղեկատվության օրինակներ, որոնք ղեկավարության կողմից օգտագործվում են ֆինանսական գործունեության գնահատման ու դիտարկման համար և որոնք աուդիտորը կարող է քննության առնել՝

- գործունեության հիմնական ցուցանիշներ (ֆինանսական և ոչ ֆինանսական) և հիմնական հարաբերակցություններ, միտումներ և գործնական վիճակագրություն,
- ֆինանսական գործունեության պարբերական վերլուծություններ,
- բյուջեներ, կանխատեսումներ, փոփոխությունների վերլուծություններ, սեզոն-տային տեղեկատվություն, բաժինների, վարչությունների և մյուս մակարդակների գործունեության հաշվետվություններ,
- աշխատակիցների գործունեության չափանիշներ և վարձատրության խրախուսման քաղաքականություն,
- կազմակերպության գործունեության համեմատություններ իր մրցակիցների գործունեության հետ:

<sup>2</sup> 39.Արտաքին կողմերը նույնպես կարող են գնահատել և դիտարկել կազմակերպության ֆինանսական գործունեությունը: Օրինակ, արտաքին տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, վերլուծաբանների և վարկանշային գործակալությունների հաշվետվությունները, աուդիտորի համար կարող են հանդիսանալ կարևոր տեղեկատվություն: Նման հաշվետվություններ հաճախ կարելի է ստանալ աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից:

<sup>2</sup> 40.Ներքին գնահատումները կարող են առաջ քաշել անսպասելի արդյունքներ կամ միտումներ, որոնք ղեկավարությունից կպահանջեն որոշել դրանց պատճառները և ձեռնարկել ուղղիչ գործողություններ (ներառյալ, որոշ դեպքերում խեղաթյուրումների ժամանակին հայտնաբերումն ու շտկումը): Գործունեության արդյունքների գնահատումներն աուդիտորին կարող են նաև ցույց տալ, որ առկա են ֆինանսական հաշվետվության մեջ պարունակվող տեղեկատվությանը վերաբերվող խեղաթյուրումների ռիսկեր: Օրինակ, գործունեության արդյունքների գնահատումները կարող են մատնանշել, որ կազմակերպությունն ունի անսովոր կտրուկ աճ կամ շահութաբերություն՝ տնտեսության նույն ճյուղի այլ կազմակերպությունների միևնույն ցուցանիշների համեմատությամբ: Նման տեղեկատվությունը, հատկապես այլ գործոնների հետ միասին, ինչպես կատարողական ցուցանիշների վրա հիմնված պարզալվարային կամ խրախուսական վարձատրությունը, կարող է մատնանշել կառավարչական շեղումների հնարավոր ռիսկերի մասին՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հետ:

## **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

- <sup>2</sup> 41. Առավել փոքր կազմակերպությունները հաճախ չունեն ֆինանսական գործունեության արդյունքների գնահատման ու դիտարկման գործընթացներ: Ղեկավարությանն ուղղված հարցումները կարող են պարզաբանել, որ փոքր կազմակերպությունն իր ֆինանսական գործունեության արդյունքների գնահատման ու համարժեք գործողությունների ձեռնարկման համար կարող է հենվել որոշակի հիմնական ցուցանիշների վրա: Եթե նման հարցումները ցույց տան գործունեության արդյունքների գնահատման կամ դիտարկման բացակայություն, ապա կարող է լինել չհայտնաբերված և չուղղված խեղաթյուրումների լրացուցիչ ռիսկի առկայություն:

## **Կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը** (հղում՝ պար. 12)

- <sup>2</sup> 42. Կազմակերպության ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումները աջակցում են աուդիտորին հնարավոր խեղաթյուրումների տեսակների և էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վրա ազդող գործոնների հայտնաբերման, ինչպես նաև հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների նախագծման գործում:
- <sup>2</sup> 43. Ներքին վերահսկողության վերաբերյալ կիրառական հետևյալ նյութը ներկայացվում է չորս բաժիններով, որոնք են՝
- ներքին վերահսկողության ընդհանուր բնույթն ու բնորոշ գծերը,
  - աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրերը,
  - համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու աստիճանը,
  - ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերը:

*Ներքին վերահսկողության ընդհանուր բնույթն ու բնորոշ գծերը*

## **Ներքին վերահսկողության նպատակը**

- <sup>2</sup> 44. Ներքին վերահսկողության համակարգը նախագծվում, իրականացվում և պահպանվում է հայտնաբերված գործարար ռիսկերի հասցեագրման նպատակով, որոնք սպառնում են կազմակերպության նպատակներից որևէ մեկի իրագործմանը: Այդ նպատակները վերաբերվում են.

- կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության հուսալիությանը,
- կազմակերպության գործունեության արդյունավետությանը և արտադրողականությանը,
- կազմակերպության գործունեության համապատասխանությանը գործող օրենքներին և այլ իրավական ակտերին:

Այն եղանակը, որով նախագծվում, իրականացվում և պահպանվում է ներքին վերահսկողության համակարգը, փոփոխական է կախված կազմակերպության չափից ու բարդությունից:

## **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**



- <sup>2</sup> 45. Իրենց նպատակներին հասնելու համար առավել փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել ավելի քիչ կանոնակարգված միջոցներ և ավելի պարզ գործընթացներ ու ընթացակարգեր:

### **Ներքին վերահսկողության սահմանափակումները**

- <sup>2</sup> 46. Ներքին վերահսկողության համակարգը, անկախ նրանից, թե որքանով է արդյունավետ, կարող է միայն կազմակերպության համար ապահովել ողջամիտ երաշխիք՝ ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող նպատակներին հասնելու համար: Այդ նպատակներին հասնելու հավանականությունը ազդեցության է ենթարկվում ներքին վերահսկողությանը բնորոշ սահմանափակումների կողմից: Վերջիններս ընդգրկում են այն իրողությունները, որ որոշումների կայացման հարցում մարդկային դատողությունները կարող են լինել թերի կամ մարդկային սխալի հետևանքով կարող են տեղի ունենալ ներքին վերահսկողության համակարգի խափանումներ: Օրինակ, կարող են լինել սխալներ վերահսկողության նախագծման կամ դրա փոփոխելու կապակցությամբ: Նմանապես, վերահսկողության իրականացումը կարող է արդյունավետ չլինել, օրինակ, երբ ներքին վերահսկողության նպատակներով պատրաստված տեղեկատվությունը (օրինակ, շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունը) արդյունավետ կերպով չի օգտագործվում, քանի որ այդ տեղեկատվության քննության համար պատասխանատու անձը չի ընկալում դրա նպատակը և չի կարողանում ձեռնարկել համապատասխան քայլեր:
- <sup>2</sup> 47. Ավելին, վերահսկողության տարրերը կարող են խափանվել երկու կամ ավելի անձանց գաղտնի համաձայնության կամ անհամապատասխան ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության անտեսման հետևանքով: Օրինակ, ղեկավարությունը կարող է կողմնակի համաձայնության մեջ մտնել գնորդների հետ՝ կազմակերպության վաճառքի տիպային պայմանագրերում արտացոլված պայմանների փոփոխման մասին, որն իր հերթին կարող է հանգեցնել եկամտի ոչ պատշաճ ճանաչման: Նմանապես, ղեկավարությունը կարող է խմբագրել ստուգումները համակարգչային ծրագրում, որոնք նախատեսված էին հայտնաբերելու այն գործառույթությունները և հաշվետվություն ներկայացնելու դրանց մասին, որոնք գերազանցում են ապառիկ վաճառքի նախատեսված սահմանները, ինչի արդյունքում այդ գործառույթությունները կարող են անտեսվել կամ ընդհանրապես ուշադրության չարժանացվել:
- <sup>2</sup> 48. Այնուհետև, վերահսկողության տարրերի նախագծման և իրականացման ժամանակ, ղեկավարությունը կարող է անել դատողություններ՝ իր կողմից իրականացման համար ընտրված վերահսկողության տարրերի և իր կողմից ենթադրման համար ընտրված ռիսկերի բնույթի ու չափերի վերաբերյալ:

### **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

- <sup>2</sup> 49. Առավել փոքր կազմակերպությունները հաճախ ունեն սակավաթիվ աշխատակիցներ, ինչը կարող է սահմանափակել այն աստիճանը, որով պարտականությունների բաժանումը դառնում է առավել գործածական: Այնուամենայնիվ, սեփականատիրոջ կողմից ղեկավարվող առավել փոքր կազմակերպությունում, սեփականատեր ղեկավարը՝ մեծ կազմակերպության համեմատ, կարող է ունակ լինել գործադրելու առավել արդյունավետ հսկողություն: Այսպիսի հսկողությունը

կարող է փոխհատուցել փոքր կազմակերպության պարտականությունների բաժանման սովորաբար ավելի սահմանափակ հնարավորությունները:

- <sup>2</sup> 50. Մյուս կողմից, սեփականատեր ղեկավարը կարող է ավելի ունակ լինել անտեսելու վերահսկողության տարրերը, քանի որ փոքր կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգն ունի ավելի պարզ կառուցվածք: Այդ հանգամանքը հաշվի է առնվում աուդիտորի կողմից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ժամանակ:

### **Ներքին վերահսկողության համակարգի բաժանումը բաղկացուցիչ մասերի**

- <sup>2</sup> 51. ԱՄՍ-ի նպատակներով արված ներքին վերահսկողության համակարգի բաժանումը հետևյալ հինգ բաղկացուցիչ մասերի աուդիտորի համար ապահովում է օգտակար հիմունքներ՝ քննության առնելու, թե ինչպես կազմակերպության ներքին վերահսկողության տարբեր կողմերը կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ աուդիտորական աշխատանքների վրա.

(ա) վերահսկողության միջավայր,

(բ) կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց,

(գ) տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության և հաղորդակցության հետ,

(դ) վերահսկողական գործունեություն և

(ե) վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ:

Նման տարանջատումն անխուսափելիորեն չի արտացոլում, թե ինչպես է կազմակերպությունը նախագծում, իրականացնում և պահպանում իր ներքին վերահսկողությունը կամ թե ինչպես է կարող դասակարգել տվյալ բաղկացուցիչ մասը: Աուդիտորները կարող են օգտագործել սույն ԱՄՍ-ում օգտագործվածից տարբերվող տերմինաբանություն ու հիմունքներ՝ ներքին վերահսկողության զանազան կողմերի ու աուդիտի վրա դրանց ազդեցության նկարագրման նպատակով, պայմանով, որ սույն ԱՄՍ-ում նկարագրված բոլոր բաղկացուցիչ մասերը նկատի առնվեն:

- <sup>2</sup> 52. Ֆինանսական հաշվետվության աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության հինգ բաղկացուցիչ մասերին վերաբերող կիրառական նյութը բերված է ստորև ներկայացված պարագրաֆներ Ա69-Ա104-ում: Հավելված 1-ը լրացուցիչ մեկնաբանություն է տալիս ներքին վերահսկողության նշյալ բաղկացուցիչ մասերի վերաբերյալ:

Ներքին վերահսկողության ավտոմատացված և ձեռքով կատարվող/չավտոմատացված տարրերի բնորոշ գծերը, որոնք առնչվում են աուդիտորի կողմից կատարվող ռիսկի գնահատմանը

- <sup>2</sup> 53. Կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը պարունակում է չավտոմատացված և, ավելի հաճախ, ավտոմատացված տարրեր: Թե ավտոմատացված, թե ոչ ավտոմատացված տարրերն առնչվում են աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատման և դրա վրա հիմնված հետագա աուդիտորական ընթացակարգերին:

<sup>2</sup> 54. Ավտոմատացված և ոչ ավտոմատացված տարրերի գործածումը ներքին վերահսկողության մեջ ազդում է նաև այն եղանակի վրա, որով սկզբնավորվում, գրանցվում, կատարվում և ներկայացվում են գործառնությունները՝

- ոչ ավտոմատացված վերահսկողության տարրերը կարող են ներառել այնպիսի ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ, գործառնությունների վավերացումը և զննումը, համադրումը և համադրված հոդվածներին հետևելը: Դրա փոխարեն, կազմակերպությունը կարող է օգտագործել ավտոմատացված ընթացակարգեր՝ գործառնությունների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման ու ներկայացման համար, երբ էլեկտրոնային եղանակով կատարված գրանցումները փոխարինում են թղթային փաստաթղթերին,
- SS-ի համակարգերին առնչվող վերահսկողության տարրերը բաղկացած են ավտոմատացված (օրինակ, համակարգչային ծրագրերում զետեղված վերահսկողության տարրերը) և ոչ ավտոմատացված վերահսկողության տարրերի համակցությունից: Բացի այդ, ավտոմատացված վերահսկողության տարրերը կարող են գոյություն ունենալ SS-ի համակարգերից անկախ, դրանք կարող են օգտագործել SS-ի կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը կամ սահմանափակվել SS-ի և ավտոմատացված վերահսկման տարրերի գործունեության արդյունավետության մոնիտորինգով, ինչպես նաև բացառությունների վարումով: Երբ SS համակարգերը օգտագործվում են գործառնությունների կամ այլ ֆինանսական տվյալների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման կամ ներկայացման համար դրանք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու համար, նման դեպքերում, համակարգերն ու ծրագրերը կարող են ներառել կարևոր հաշիվների նկատմամբ արված համապատասխան հավաստումներին վերաբերող վերահսկողության տարրեր կամ կարող են վճռորոշ լինել SS-ի համակարգերից կախում ունեցող վերահսկողության չավտոմատացված տարրերի արդյունավետ գործունեության համար:

Կազմակերպության ներքին վերահսկողության ավտոմատացված ու չավտոմատացված տարրերի զուգակցումը փոփոխվում է կախված SS-ի համակարգերի գործածման բնույթից ու բարդությունից:

<sup>2</sup> 55. Ընդհանուր առմամբ, SS-ի համակարգերը օգնում են կազմակերպությանը հնարավորություն ընձեռելով՝

- հետևողականորեն կիրառել նախապես սահմանված գործարար կանոնները և իրականացնել բարդ հաշվարկներ՝ մեծաքանակ գործառնությունների կամ տվյալների մշակման համար,
- խթանել տեղեկատվության ժամկետայնության, առկայության և ճշգրտության բարձրացումը,
- հեշտացնել տեղեկատվության լրացուցիչ վերլուծությունը,
- ուժեղացնել կազմակերպության գործունեության և դրա կարգերի ու ընթացակարգերի վրա մոնիտորինգ անցկացնելու կարողությունը,
- կրճատել վերահսկողության տարրերի խափանման ռիսկը և
- ավելացնել պարտականությունների արդյունավետ բաշխման հասնելու կարողությունը՝ գործադրելով անվտանգության վերահսկողության տարրեր՝

համակարգչային ծրագրերի, տվյալների բազաների և գործառնական համակարգերի ապահով գործարկման համար:

<sup>2</sup> 56. SS-ի համակարգերը նաև առաջ են քաշում կազմակերպության ներքին վերահսկողության առանձնահատուկ ռիսկեր, որոնք, օրինակ, ներառում են՝

- վստահությունն այն համակարգերի ու ծրագրերի նկատմամբ, որոնք տվյալները մշակում են ոչ ճշգրիտ կերպով կամ մշակում են ոչ ճշգրիտ տվյալներ, կամ երկու հանգամանքները միասին,
- չթույլատրված մուտք դեպի տվյալներ, որը կարող է բերել տվյալների ոչնչացման կամ անտեղի փոփոխությունների, ներառյալ չթույլատրված կամ տեղի չունեցած գործառնությունների գրանցումը կամ էլ գործառնությունների ոչ ճշգրիտ գրանցումը: Հատուկ ռիսկեր կարող են առաջանալ, երբ բազմաթիվ օգտագործողներ մտնում են տվյալների ընդհանուր բազա,
- SS-ի անձնակազմի կողմից իրենց հանձնարարված պարտականությունների կատարման համար անհրաժեշտ մուտքի հնարավորությունից առավել արտոնությունների ստացման հնարավորությունը, ինչը խախտում է պարտականությունների տարանջատումը,
- տվյալների չթույլատրված փոփոխություններ հիմնական ֆայլերում,
- չթույլատրված փոփոխություններ համակարգերում կամ ծրագրերում,
- համակարգերում կամ ծրագրերում անհրաժեշտ փոփոխություններ չկատարելը,
- անտեղի ֆիզիկական միջամտություն,
- տվյալների հնարավոր կորուստ կամ դեպի տվյալներ պահանջվող մուտքի անհնարինություն:

<sup>2</sup> 57. Ներքին վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրերն առավել պիտանի են այն դեպքերում, երբ պահանջվում է դատողություն և շրջահայացություն, ինչպես օրինակ, հետևյալ հանգամանքների առկայության դեպքերում՝

- խոշոր, անսովոր կամ չկրկնվող գործառնություններ,
- հանգամանքներ, որտեղ սխալները դժվար է սահմանել, ակնկալել կամ կանխագուշակել,
- փոփոխվող հանգամանքներում, որոնք պահանջում են, որ վերահսկողությունն արձագանքի գոյություն ունեցող ավտոմատացված վերահսկողության շրջանակներից դուրս,
- վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի արդյունավետության մոնիտորինգի ժամանակ:

<sup>2</sup> 58. Վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրերը կարող են լինել պակաս հուսալի, քան ավտոմատացված տարրերը, քանի որ դրանք կարող են շրջանցվել, արհամարհվել կամ անտեսվել առավել հեշտությամբ և առավել հակված լինել վրիպումների ու սխալների: Այդ իսկ պատճառով ոչ ավտոմատացված վերահսկողության տարրի կիրառության հետևողականության աստիճանը չի կարող ենթադրվել: Վերահսկողության չավտոմատացված տարրերը կարող են պակաս պիտանի լինել հետևյալ հանգամանքներում.

- մեծաքանակ կամ կրկնվող գործառնությունների դեպքում կամ այն իրավիճակներում, որտեղ սխալները, որոնք հնարավոր է ակնկալել կամ կանխագուշակել, կարող են կա՛մ կանխվել, կա՛մ հայտնաբերվել ու ճշտվել վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի օգնությամբ,
- վերահսկողական գործողությունների դեպքում, որոնց պարագայում վերահսկողության իրականացման առանձնահատուկ եղանակները կարող են բավարար կերպով նախագծվել ու ավտոմատացվել:

<sup>2</sup> 59. Ներքին վերահսկողության համակարգին վերաբերող ռիսկերի չափն ու բնույթը փոփոխվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի բնույթից ու առանձնահատկություններից կախված: Կազմակերպությունն արձագանքում է SS-ի համակարգի կամ վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրերի օգտագործումից առաջացած ռիսկերին՝ արդյունավետ վերահսկողության հաստատման միջոցով, որն իրագործվում է հաշվի առնելով կազմակերպության տեղեկատվական համակարգերի առանձնահատկությունները:

#### *Աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրեր*

<sup>2</sup> 60. Կազմակերպության նպատակների ու դրանց հասնելու ողջամիտ երաշխիքի ապահովման նպատակով իրականացվող վերահսկողության տարրերի միջև գոյություն ունի ուղիղ կապ: Կազմակերպության նպատակները և, հետևաբար, վերահսկողության տարրերն առնչվում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման, գործառնությունների ու համապատասխանության հետ կապված հարցերին: Այնուամենայնիվ, այդ նպատակներից և վերահսկման տարրերից ոչ բոլորն են առնչվում աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը:

<sup>2</sup> 61. Գործոնները, որոնք առնչվում են աուդիտորի դատողությանն այն մասին, թե արդյոք վերահսկողության տարրը, առանձին կամ այլ տարրերի հետ համատեղ, համապատասխան է աուդիտի անցկացման տեսանկյունից, ներառում են.

- էականությունը,
- առնչվող ռիսկերի նշանակալի լինելը,
- կազմակերպության մեծությունը,
- կազմակերպության գործունեության բնույթը, ներառյալ դրա կազմակերպումը և սեփականության առանձնահատկությունները,
- կազմակերպության գործառնությունների բազմազանությունը և բարդությունը,
- գործող օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները,
- հանգամանքները և ներքին վերահսկողության համապատասխան բաղկացուցիչ մասը,
- կազմակերպության ներքին վերահսկողության մաս համարվող համակարգերի բնույթն ու բարդությունը, ներառյալ սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը,
- արդյոք տվյալ վերահսկողության տարրը, առանձին կամ այլ տարրերի հետ միասին վերցրած, կանխում, հայտնաբերում ու շտկում է էական խեղաթյուրումները, և եթե այո, ապա՝ ինչպե՛ս:

- 2 62. Կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվության ամբողջականությանը և ճշգրտությանը հետևող վերահսկողության տարրերը կարող են համարվել տեղին աուդիտի տեսանկյունից, եթե աուդիտորը մտադիր է օգտագործել այդ տեղեկատվությունը հետագա ընթացակարգերի նախագծման ու իրագործման համար: Գործունեության ու համապատասխանության նպատակներին առնչվող վերահսկողության տարրերը նույնպես կարող են տեղին համարվել, եթե դրանք վերաբերվեն այնպիսի տվյալների, որոնք աուդիտորը գնահատում կամ օգտագործում է աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառման նպատակով:
- 2 63. Չթույլատրված ձեռքբերման, օգտագործման կամ օտարման հանդեպ ակտիվների պահպանությանն ուղղված ներքին վերահսկողությունը կարող է ներառել ֆինանսական ու գործառնական նպատակներին առնչվող տարրեր: Նման վերահսկողության տարրերի դիտարկումն աուդիտորի կողմից սովորաբար սահմանափակվում է ֆինանսական հաշվետվության հուսալիության հետ կապված դիտարկումներով:
- 2 64. Ընդհանուր առմամբ, կազմակերպությունը գործադրում է նաև իր նպատակներին առնչվող վերահսկողության տարրեր, որոնք, սակայն, տեղին չեն աուդիտի անցկացման առումով, և հետևաբար, կարող են և չդիտարկվել: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է հենվել վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի բարդ համակարգի վրա՝ ապահովելու համար արդյունավետ և արտադրողական գործունեություն (օրինակ, ավիաընկերության չվացուցակների վարման համար նախատեսված վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի համակարգը), սակայն նման վերահսկողության տարրերը սովորաբար չեն կարող տեղին համարվել աուդիտի անցկացման տեսանկյունից: Բացի դրանից, չնայած ներքին վերահսկողությունը գործադրվում է ամբողջ կազմակերպության կամ դրա որևէ գործառնական միավորի կամ գործընթացի նկատմամբ, այնուամենայնիվ, կազմակերպության գործառնական միավորներին կամ գործընթացներին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումները կարող են տեղին չդիտվել աուդիտի անցկացման տեսանկյունից:

### **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

- 2 65. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտորները ներքին վերահսկողության առնչությամբ հաճախ ունեն լրացուցիչ պարտականություններ, օրինակ, հաշվետվություն ներկայացնել սահմանված ստանդարտի հետ համապատասխանության վերաբերյալ: Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտորները կարող են նաև ունենալ պարտականություն հաշվետվություն ներկայացնել օրենքներին, այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ: Արդյունքում, նրանց կողմից կատարվող ներքին վերահսկողության դիտարկումը կարող է լինել ավելի լայն ու մանրամասն:

*Համապատասխան վերահսկողության փարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու աստիճանը (հղում՝ պար. 13)*

- 2 66. Վերահսկողության տվյալ տարրի նախագծի գնահատումը ներառում է այնպիսի դիտարկում, թե արդյոք վերահսկողության տվյալ տարրը, առանձին կամ մյուս տարրերի հետ միասին վերցրած, կարող է արդյունավետորեն կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել էական խեղաթյուրումները: Վերահսկողության տարրի իրագործում նշանակում է, որ վերահսկողության տվյալ տարրը գոյություն ունի և

կազմակերպությունն այն օգտագործում է: Նպատակահարմար չի վերահսկողության իրագործումը, եթե այն արդյունավետ է, այնպես որ, առաջին հերթին քննարկվում է վերահսկողության տարրի նախագիծը: Ոչ ճիշտ նախագծված վերահսկողության տարրը կարող է իրենից ներկայացնել ներքին վերահսկողության համակարգի էական թերություն:

<sup>2</sup> 67. Համապատասխան վերահսկողության տարրերի նախագծման և իրագործման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար կատարվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- հարցումներ կազմակերպության անձնակազմին,
- առանձին վերահսկողության տարրերի կիրառման ուսումնասիրություն,
- փաստաթղթերի ու հաշվետվությունների ստուգում,
- ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող գործառնությունների հետևում-գննում տեղեկատվական համակարգի միջոցով:

Միայն հարցումները, այնուամենայնիվ, բավարար չեն այդ նպատակների համար:

<sup>2</sup> 68. Կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ ընկալման ձեռք բերումը բավարար չէ դրանց գործառնական արդյունավետության ստուգման համար, քանի դեռ առկա չէ որոշ աստիճանի ավտոմատացում, որը կապահովի վերահսկողության տարրերի կայուն գործունեությունը: Օրինակ, վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրի իրականացման վերաբերյալ ժամանակի տվյալ պահին ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը չի ապահովում աուդիտորական ապացույց ժամանակի այլ պահերին վերահսկողության տվյալ տարրի գործառնական արդյունավետության առումով: Այնուամենայնիվ, կապված ՏՏ-ի կիրառմամբ տեղեկատվության մշակմանը (տես պարագրաֆ Ա55-ը) բնորոշ հետևողականության հետ, աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը, որն ուղղված է պարզելու, թե իրականացվել է արդյոք ավտոմատացված վերահսկողություն, կարող է ծառայել որպես վերահսկողության այդ տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգում՝ կախված աուդիտորի կողմից կատարված գնահատումից և վերահսկողության տարրերի քննումից, օրինակ, համակարգչային ծրագրի փոփոխությունների կապակցությամբ: Վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ լրացուցիչ ստուգումները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում:<sup>10</sup>

*Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողության միջավայր (հղում պար. 14)*

<sup>2</sup> 69. Ներքին վերահսկողության միջավայրը ներառում է կառավարման ու ղեկավարման գործառնությունները և այդ գործընթացների համար պատասխանատու անձանց դիրքորոշումը, իրազեկվածությունն ու գործողությունները՝ կազմակերպության ներքին վերահսկողության ու դրա կարևորության վերաբերյալ: Վերահսկողության միջավայրն առաջադրում է կազմակերպության ոճը՝ ներագդելով անձնակազմի վերահսկողական գիտակցության վրա:

<sup>2</sup> 70. Վերահսկողության միջավայրի տարրերը, որոնք դրա վերաբերյալ պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ կարող են դիտվել որպես տեղին, ներառում են հետևյալը՝

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

- (ա) հաղորդակցումը և ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսագործումը. սրանք կարևոր բաղադրիչներ են, որոնք ազդում են վերահսկողության տարրերի նախագծման, ղեկավարման ու մոնիտորիգի արդյունավետության վրա,
- (բ) հմտությունների վերաբերյալ պարտավորվածությունը. այնպիսի հարցեր են, ինչպես ղեկավարության կողմից առանձին աշխատատեղերի համար հմտության աստիճանի դիտարկումը, և թե որքանով են այդ մակարդակները կրում պահանջվող հմտություններ ու գիտելիքներ,
- (գ) կառավարման համար պատասխանատու անձանց մասնակցությունը. կառավարման համար պատասխանատուներին վերագրելի հատկանիշներ, ինչպիսիք են՝
- նրանց անկախությունը ղեկավարությունից,
  - նրանց փորձառությունը և վարկը,
  - նրանց ներգրավվածության աստիճանը, նրանց փոխանցվող տեղեկատվությունը և նրանց հսկողական գործողությունները,
  - նրանց գործողությունների համապատասխանությունը, ներառյալ, թե նրանց կողմից ինչ չափով են բարձրացվում դժվար հարցեր և ինչ չափով են դրանք իրագործվում ղեկավարություն կողմից, ու նրանց հաղորդակցումը ներքին ու արտաքին աուդիտորների հետ:
- (դ) ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը. այնպիսի առանձնահատկություններ, ինչպես ղեկավարության
- գործարար ռիսկեր ընդունելու և կառավարելու մոտեցումները,
  - ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ դիրքորոշումն ու գործողությունները,
  - տեղեկատվության մշակման և հաշվապահական գործառույթների ու անձնակազմի նկատմամբ մոտեցումները:
- (ե) կազմակերպչական կառուցվածք. կառուցվածք, որի շրջանակներում կազմակերպության նպատակներին հասնելու համար իրականացվող գործառնությունները պլանավորվում, կատարվում, վերահսկվում և վերանայվում են,
- (զ) լիազորությունների և պատասխանատվության փոխանցումը. հարցեր, թե ինչպես են փոխանցվում լիազորությունները և պատասխանատվությունը գործառնական գործողությունների համար, և ինչպես են հաստատվում հաշվետվական հարաբերություններն ու լիազորությունների ստորակարգությունը,
- (է) մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող քաղաքականությունն ու գործընթացները. քաղաքականություն և գործընթացներ, որոնք, օրինակ, վերաբերվում են հավաքագրմանը, կողմնորոշմանը, պատրաստմանը, գնահատմանը, խորհրդատվությանը, առաջխաղացմանը, վարձատրությանն ու ուղղիչ գործողություններին:

*Աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության միջավայրի փարրերի համար*



<sup>2</sup> 71. Համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել հարցումների և ռիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերի համակցման միջոցով, ինչպես օրինակ, հիմնավորման նպատակով կատարվող հարցումներն ուսումնասիրության կամ ստուգման ընթացքում: Օրինակ, ղեկավարությանը և աշխատակիցներին ուղղված հարցումների միջոցով աուդիտորը ձեռք է բերում պատկերացում, թե ինչպես է ղեկավարությունն իր տեսակետները հաղորդում աշխատակիցներին գործընթացների ու բարոյական վարքագծի վերաբերյալ: Աուդիտորը կարող է այնուհետ որոշել, թե արդյոք գործադրվել են համապատասխան վերահսկողության տարրեր, օրինակ, դիտարկելով, թե ղեկավարությունն ունի արդյոք գրավոր արձանագրված վարքագիրք, և ղեկավարության գործողություններն արդյոք բխում են դրանում ամրագրված կանոններից:

*Վերահսկողական միջավայրի ազդեցությունն էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա*

<sup>2</sup> 72. Կազմակերպության վերահսկողության միջավայրի որոշ տարրեր էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա ունեն մոլորեցնող ազդեցություն: Օրինակ, կազմակերպության վերահսկողական գիտակցությունը զգալիորեն ներազդվում է կառավարման համար պատասխանատու անձանց կողմից, քանի որ նրանց պարտականությունները մեկը ֆինանսական հաշվետվության առնչությամբ ղեկավարության վրա եղած ճնշումների հակակշռումն է, որոնք կարող են բխել շուկայի պահանջից կամ վարձատրության համակարգից: Հետևաբար, վերահսկողության միջավայրի նախագծման արդյունավետությունը, կապված կառավարման համար պատասխանատու անձանց մասնակցության հետ, կարող է կրել այնպիսի հանգամանքների ազդեցություն, ինչպիսիք են.

- նրանց անկախությունը ղեկավարությունից և ղեկավարության գործողությունները գնահատելու ընդունակությունը,
- արդյոք նրանք հասկանում են կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարվող գործառնությունները,
- ինչ չափանիշով են նրանք կատարում գնահատում, թե ֆինանսական հաշվետվությունները արդյոք պատրաստված են գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներին համապատասխան:

<sup>2</sup> 73. Գործունյա և անկախ տնօրենների խորհուրդը կարող է ազդել ավագ ղեկավարության գաղափարախոսության և գործելաոճի վրա: Այնուամենայնիվ, այլ տարրերի ազդեցությունը կարող է լինել ավելի սահմանափակ: Օրինակ, չնայած, մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող քաղաքականությունն ու գործընթացներն ուղղված ֆինանսական, հաշվապահական, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների հմտություններ ունեցող անձնակազմ վարձելուն, կարող են կրճատել ֆինանսական տեղեկատվության մշակման ընթացքում հնարավոր սխալների ռիսկերը, սակայն կարող են չմեղմել վերին ղեկավարության ուժեղ հակումները գերազնահատելու եկամուտները:

<sup>2</sup> 74. Բավարար վերահսկողության միջավայրը կարող է ծառայել որպես դրական գործոն աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ: Այնուամենայնիվ, չնայած որ կարող է օգնել կրճատել խարդախության ռիսկը, բավարար վերահսկողության միջավայրը խարդախությունից բացարձակորեն հետ կանգնեցնող գործոն չէ: Հակառակը, վերահսկողության միջավայրի թերությունները

կարող են վնասել վերահսկողության տարրերի արդյունավետությանը՝ հատկապես խարդախության հետ կապված: Օրինակ, ղեկավարության կողմից ՏՏ-ի անվտանգության ռիսկերին դիմակայելու նպատակով բավարար միջոցներ չներգրավելը կարող է վնասակար ազդեցություն ունենալ ներքին վերահսկողության վրա՝ թույլ տալով համակարգչային ծրագրերում կամ տվյալներում ոչ ճիշտ փոփոխությունների կամ չթույլատրված գործառնությունների կատարումը: Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 330-ում, վերահսկողության միջավայրը նաև ազդում է աուդիտորի հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի և չափի վրա:<sup>11</sup>

- <sup>2</sup> 75. Վերահսկողության միջավայրն ինքն իրեն չի կանխում կամ հայտնաբերում ու շտկում էական խեղաթյուրումները: Միաժամանակ, այն կարող է ազդել աուդիտորի կողմից վերահսկողության տարրերի գնահատման արդյունավետության վրա (օրինակ, վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը կամ առանձնահատուկ վերահսկողական գործողությունները) և, դրա միջոցով, աուդիտորի կողմից կատարվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա:

### **Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

- <sup>2</sup> 76. Հավանական է, որ փոքր կազմակերպությունների վերահսկողության միջավայրը կտարբերվի մեծ կազմակերպությունների վերահսկողության միջավայրից: Օրինակ, փոքր կազմակերպության կառավարման համար պատասխանատու անձինք կարող են չընդգրկել անկախ կամ արտաքին անդամի և, այլ սեփականատերերի բացակայության պայմաններում, կառավարման պարտականությունն ուղղակիորեն կարող է ստանձնել սեփականատեր ղեկավարը: Վերահսկողության միջավայրի բնույթը կարող է նաև ներազդել վերահսկողության ուրիշ տարրերի կարևորության կամ դրանց բացակայության վրա: Օրինակ, սեփականատեր ղեկավարի եռանդուն ներգրավումը կարող է մեղմացնել այն ռիսկերը, որոնք առաջանում են փոքր կազմակերպություններում պարտականությունների բաժանման պակասից: Դա, այնուամենայնիվ, կարող է մեծացնել այլ ռիսկեր, օրինակ, վերահսկողության տարրերի անտեսման ռիսկը:
- <sup>2</sup> 77. Ի լրումն, վերահսկողության միջավայրի տարրերի առնչությամբ ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցները կարող են փաստաթղթային ձևով առկա չլինել, հատկապես, երբ ղեկավարության ու այլ անձնակազմի միջև հաղորդակցումը ոչ պաշտոնական է, սակայն արդյունավետ: Օրինակ, փոքր կազմակերպությունները հնարավոր է չեն ունեցել գրավոր արձանագրված վարքագիրք, սակայն, փոխարենը, զարգացրել են ազնվությանը և բարոյական վարքագծի կարևորությանը մեծ նշանակություն տվող մշակույթ՝ բանավոր հաղորդակցման և ղեկավարության օրինակով:
- <sup>2</sup> 78. Հետևաբար, ղեկավարության կամ սեփականատեր ղեկավարի դիրքորոշումը, իրազեկվածությունը և գործողությունները փոքր կազմակերպության վերահսկողության միջավայրի ընկալման համար ունեն առանձնակի նշանակություն:

### **Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց (հղում պար. 15)**

- <sup>2</sup> 79. Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը կազմում է հիմքն այն հարցի, թե ինչպես է ղեկավարությունը որոշում կառավարման ենթակա ռիսկերը: Եթե այդ

<sup>11</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ Ա2-Ա3

գործընթացը համապատասխանում է առկա հանգամանքներին, այդ թվում կազմակերպության բնույթին, չափին և բարդությունը, ապա այն օժանդակում է աուդիտորին գնահատելու էական խեղաթյուրումների ռիսկերը: Թե կազմակերպության ռիսկի գնահատման ընթացակարգը արդյոք համապատասխանում է առկա հանգամանքներին, աուդիտորի դատողության հարց է:

### **Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

<sup>2</sup> 80.Քիչ հավանական է, որ փոքր կազմակերպությունում լինի ռիսկի գնահատման ընթացակարգ: Նման դեպքերում հավանական է, որ ղեկավարությունը ճանաչի ռիսկերն այդ նպատակով անմիջականորեն ներգրավված աշխատակազմի միջոցով: Այնուամենայնիվ, անկախ հանգամանքներից, հարցումների կատարումը ռիսկերի ճանաչման վերաբերյալ, և թե ինչպես են դրանք դիմակայվում, բայց և այնպես անհրաժեշտ է:

*Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության և հաղորդակցության հետ (հղում պար. 18)*

### **Տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության հետ (հղում պար. 15)**

<sup>2</sup> 81.Ֆինանսական հաշվետվության հետ առնչվող տեղեկատվական համակարգը, որը ներառում է հաշվապահական համակարգը, բաղկացած է հետևյալ ընթացակարգերից ու գրանցումներից, որոնք նախագծված և հաստատված են հետևյալ նպատակների համար`

- սկզբնավորել, գրանցել, կատարել ու ներկայացնել կազմակերպության գործառնությունները (ինչպես նաև իրադարձություններն ու իրավիճակները) և հաշվետվողականություն ապահովել համապատասխան ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի համար,
- ընդունել որոշում ոչ ճիշտ կատարված գործառնությունների վերաբերյալ, օրինակ, ավտոմատացված հետևող ֆայլերը ու գործընթացները, որոնք կատարվում են անորոշ հաշիվների ժամանակին պարզաբանման նպատակով,
- մշակել ու հաշվառել համակարգի կողմից վերահսկողության տարրերի անտեսման ու շրջանցման դեպքերը,
- գործառնությունների կատարման համակարգերի տեղեկատվությունը փոխանցել գլխավոր գրանցամատյան,
- մշտական ֆայլերում կատարել ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվության գրանցում, որը վերաբերում է իրադարձություններին ու իրավիճակներին, ի տարբերություն այնպիսի գործառնությունների, ինչպիսիք են ակտիվների մաշվածքն ու ամորտիզացիան և դեբիտորական պարտքերի վերադարձելիության փոփոխությունները,
- ապահովել, որ համաձայն գործող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների բացահայտում պահանջվող տեղեկատվությունը կուտակվի, գրանցվի, մշակվի, ամփոփվի ու պատշաճ ձևով ներկայացվի ֆինանսական հաշվետվություններում:

## Մուտքագրումներ հաշվապահական գրքերում

- <sup>2</sup> 82. Կազմակերպության տեղեկատվական համակարգը սովորաբար ներառում է հաշվապահական գրքերի տիպային մուտքագրումներ, որոնք պահանջվում են գործառնությունների պարբերական գրանցումների կատարման նպատակով: Հաշվապահական գրքերում կատարվող մուտքագրումների օրինակներ կարող են լինել վաճառքի, գնումների և կանխիկ դրամական միջոցների ելքագրումներին վերաբերող գրանցումները կամ ղեկավարության կողմից պարբերաբար կատարվող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող գրանցումները, ինչպես օրինակ, չհավաքագրվող դեբիտորական պարտքերի հավաքագրելիության աստիճանի գնահատումներին վերաբերող գրանցումները:
- <sup>2</sup> 83. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության գործընթացը ներառում է նաև հաշվապահական գրքերի ոչ տիպային մուտքագրումներ՝ պարբերաբար չկրկնվող, արտասովոր գործառնությունների կամ համապատասխանեցումների գրանցման համար: Նման մուտքագրումների օրինակ կարող են ծառայել համախմբման համապատասխանեցումներն ու ձեռնարկատիրական միավորումներին վերաբերող մուտքագրումները կամ օտարումներին և ոչ պարբերական գնահատումներին առնչվող մուտքագրումները, օրինակ, ակտիվների արժեզրկումը: Չմեքենայացված ընդհանուր գրանցամատյաններ ներառող համակարգերում հաշվապահական գրքերի ոչ տիպային մուտքագրումները կարող են երևան բերվել գրանցամատյանների, գրքերի ու հիմնավորող փաստաթղթերի զննման միջոցով: Երբ գլխավոր գրանցամատյանի վարման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով օգտագործվում են մեքենայացված ընթացակարգեր, ապա նման գրանցումները կարող են լինել միայն էլեկտրոնային եղանակով և, հետևապես, առավել հեշտ կարող են երևան բերվել համակարգիչների օժանդակությամբ կատարվող աուդիտորական եղանակների միջոցով:

### Առնչվող գործընթացներ

- <sup>2</sup> 84. Կազմակերպության գործընթացները այն գործողություններն են, որոնք նախագծված են՝
- զարգացնելու, ձեռք բերելու, արտադրելու, վաճառելու ու բաշխելու համար կազմակերպության արտադրանքն ու ծառայությունները,
  - ապահովելու գործող օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահպանումը,
  - գրանցելու տեղեկատվությունը, ներառյալ հաշվապահական ու ֆինանսական հաշվետվության տեղեկատվությունը:

Գործընթացների արդյունքում տեղեկատվական համակարգի միջոցով գրանցվում, կատարվում ու ներկայացվում են գործառնություններ: Կազմակերպության գործընթացների վերաբերյալ իմացության ձեռքբերումը, որը ներառում է, թե ինչպես են գործառնությունները սկզբնավորվում, օժանդակում է աուդիտորին պատկերացում կազմել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի վերաբերյալ՝ այն եղանակով, որը համապատասխանում է կազմակերպության շուրջ առկա հանգամանքներին:

Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար

- <sup>2</sup> 85. Տեղեկատվական համակարգերը և դրանց վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործընթացները փոքր կազմակերպություններում, հնարավոր է, որ լինեն պակաս բարդ, քան մեծ կազմակերպություններում, սակայն դրանց նշանակությունն պակաս էական չէ: Ղեկավարության եռանդուն ներգրավմամբ աչքի ընկնող փոքր կազմակերպությունները կարող են չունենալ հաշվապահական ընթացակարգերի, բարդ հաշվապահական գրանցումների և գրավոր արձանագրված կարգերի լայնածավալ նկարագրության կարիք: Հետևաբար, փոքր կազմակերպության աուդիտի ընթացքում կազմակերպության համակարգերի ու գործընթացների ընկալումը կարող է ավելի հեշտ լինել և առավել կախում ունենալ հարցումներից, քան փաստաթղթերի զննությունից: Այնամենայնիվ, կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը մնում է կարևոր:

### **Հաղորդակցություն (հղում պար. 19)**

- <sup>2</sup> 86. Կազմակերպության կողմից կազմակերպվող հաղորդակցությունը, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ պարտականություններին, պատասխանատվությանն ու առնչվող այլ կարևոր հարցերին, ներառում է ֆինանսական հաշվետվության ներքին վերահսկողության հետ կապված անհատական պարտականությունների ու պատասխանատվության մասին ընկալման ապահովում: Այն ընդգրկում է այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են օրինակ, անձնակազմն ինչ աստիճանի ընկալում ունի, թե ինչպես են իրենց գործողությունները ֆինանսական հաշվետվության տեղեկատվական համակարգում առնչվում այլ անձանց աշխատանքի ու շեղումների վերաբերյալ ավելի բարձր օղակներին համապատասխան հաշվետվության ներկայացման միջոցների հետ: Հաղորդակցումը կարող է ընդունել այնպիսի ձևեր, ինչպես կազմակերպության կարգեր պարունակող և ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ ձեռնարկները: Բաց հաղորդակցման խողովակներն օժանդակում են երաշխավորելու, որ շեղումները հայտնաբերվում են և ապա ենթարկվում են համապատասխան ուշադրության:

### **Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

- <sup>2</sup> 87. Փոքր կազմակերպությունում հաղորդակցումը կարող է կառուցվել ավելի պարզ ձևով և իրագործելի լինել առավել հեշտությամբ՝ պատասխանատվության ավելի քիչ մակարդակների առկայության ու ղեկավարության տեսանելիության ու ներկայության ավելի մեծ աստիճանի հետևանքով:

### *Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողական գործունեություն (հղում պար. 20)*

- <sup>2</sup> 88. Վերահսկողական գործունեությունը այն կարգերն ու ընթացակարգերն են, որոնք օգնում են երաշխավորելու, որ կազմակերպության հրահանգները կատարվում են: Վերահսկողական գործունեությունը, անկախ նրանից, թե վարվում է մեքենայացված թե չմեքենայացված համակարգերում, ունի տարբեր նպատակներ և կիրառվում է տարբեր կազմակերպական ու գործառույթների մակարդակներում: Ստորև բերվում են առանձնահատուկ վերահսկողական գործողությունների օրինակներ.

- պաշտոնական թույլտվություն,

- կատարման արդյունքների դիտարկում,
- տեղեկատվության մշակում,
- ֆիզիկական վերահսկողության տարրեր,
- պարտականությունների բաժանում:

<sup>2</sup> 89. Աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողություններն են.

- այն գործողությունները, որոնք դիտվում են այդպիսին, օրինակ, այն գործողությունները, որոնք վերաբերում են նշանակալի ռիսկերին, նաև առնչություն ունեցող այնպիսի ռիսկերին վերաբերող գործողությունները, որոնց համար համապարփակ ընթացակարգերը միայնակ չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ինչպես որ պահանջվում է պարագրաֆներ 29-ով ու 30-ով, կամ
- այն գործողությունները, որոնք համարվում են պատշաճ աուդիտորի դատողության առումով:

<sup>2</sup> 90. Աուդիտորի դատողությունը, թե վերահսկողական գործունեությունն արդյոք առնչվում է աուդիտին, կրում է ազդեցությունն այն ռիսկի, որն աուդիտորը դիտարկել է, որ հնարավոր է բերի էական խեղաթյուրման: Վերահսկողական գործունեության աուդիտին առնչվելու վերաբերյալ աուդիտորի դատողության վրա ազդում է նաև այն, թե արդյոք նա համարում է, որ վերահսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության ստուգումը հավանականորեն կլինի պատշաճ համապարփակ ընթացակարգերի աստիճանը որոշելու տեսանկյունից:

<sup>2</sup> 91. Աուդիտորի շեշտադրումը կարող է լինել այնպիսի վերահսկողական գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման վրա, որոնք հասցեագրված են այն ոլորտներին, որտեղ աուդիտորի դիտարկմամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերը հավանականորեն բարձր են: Երբ բազմաթիվ վերահսկողական գործողություններից յուրաքանչյուրը հասնում է միևնույն նպատակի, ավելորդ է ձեռք բերել պատկերացումներ այդ նպատակին վերաբերող յուրաքանչյուր առանձին վերահսկողական գործողության վերաբերյալ:

<sup>2</sup> 92. Աուդիտորի գիտելիքները վերահսկողական գործողությունների առկայության կամ բացակայության մասին, որոնք ստացվել են ներքին վերահսկողության համակարգի մյուս բաղկացուցիչ մասերի վերաբերյալ ընկալումից, օժանդակում են աուդիտորին որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ է ցուցաբերել լրացուցիչ ուշադրություն՝ վերահսկողական գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման նպատակով:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

<sup>2</sup> 93. Առավել փոքր կազմակերպության վերահսկողական գործունեության հիմքում ընկած հայեցակարգը հավանականորեն քիչ է տարբերվում մեծ կազմակերպության հայեցակարգից, սակայն հաստատված ընթացակարգերը, որով նրանք գործում են, կարող են տարբեր լինել: Բացի այդ, ղեկավարության կողմից կիրառվող ներքին վերահսկողության տարրերի հետևանքով կազմակերպությունը վերահսկողական որոշ գործողություններ կարող է համարել ավելորդ: Օրինակ, կարևոր գնումների հաստատման ու հաճախորդներին ապառիկի տրամադրման ղեկավարության

բացառիկ լիազորությունը կարող է ուժեղ վերահսկողություն ապահովել կարևոր հաշիվների մնացորդների և գործառնությունների վրա՝ նվազեցնելով կամ վերացնելով ավելի մանրամասն վերահսկողական գործողություններ կատարելու կարիքը:

- 2 94. Փոքր կազմակերպության աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողություններն առավելապես վերաբերում են հիմնական գործառնությունների խմբերին, օրինակ, եկամուտներին, գնումներին և աշխատանքային ծախսերին:

### **SS-ի կիրառումից առաջացող ռիսկեր** (հղում՝ պար. 21)

- 2 95. SS-ն ազդում են այն եղանակի վրա, որով իրականացվում է վերահսկողական գործունեությունը: Աուդիտորի տեսանկյունից SS-ի նկատմամբ կիրառվող վերահսկողության տարրերն արդյունավետ են այն ժամանակ, երբ դրանք ապահովում են տեղեկատվության անձեռնմխելիությունն ու այդ համակարգերի կողմից մշակվող տվյալների անվտանգությունը, և երբ դրանք ներառում են հիմնական SS-ի ու համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության արդյունավետ տարրեր:

- 2 96. SS-ի հիմնական վերահսկողության տարրերն այն կարգերն ու ընթացակարգերն են, որոնք վերաբերում են մեծ քանակությամբ համակարգչային ծրագրերի և ապահովում են այդ ծրագրերին առնչվող վերահսկողության տարրերի արդյունավետ աշխատանքը: Դրանք միաժամանակ վերաբերում են բազում առաջադրանքներ վարող արագագործ ու մեծ համակարգիչներին, փոքր համակարգիչներին ու վերջնական օգտագործողներ ներառող միջավայրերին: SS-ի հիմնական վերահսկողության տարրերը, որոնք ապահովում են տեղեկատվության անձեռնմխելիությունն ու տվյալների անվտանգությունը, սովորաբար կիրառելի են հետևյալ ոլորտների նկատմամբ.

- տվյալների կենտրոնացում և ցանցային գործառնություններ,
- համակարգային ծրագրերի ձեռքբերումներ,
- ծրագրերի փոփոխություններ,
- մուտքի անվտանգություն,
- համակարգչային ծրագրերի ձեռքբերումներ, զարգացում և շահագործում

Նշված գործընթացները հիմնականում իրականացվում են վերոհիշյալ պարագրաֆ 56-ում նկարագրված ռիսկերի վարման համար:

- 2 97. Համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության տարրերը մեքենայացված կամ ոչ մեքենայացված ընթացակարգեր են, որոնք սովորաբար շահագործվում են ձեռնարկատիրական գործընթացի ընթացքում և կիրառվում են առանձին ծրագրերի կողմից գործառնությունների կատարման համար: Համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության տարրերը բնույթով կարող են լինել կանխարգելող կամ հայտնաբերող և նախատեսված են երաշխավորելու հաշվապահական գրանցումների անձեռնմխելիությունը: Հետևապես, համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության տարրերն առնչվում են այն ընթացակարգերին, որոնք օգտագործվում են սկզբնավորելու, գրանցելու, մշակելու և ներկայացնելու գործառնություններն ու այլ ֆինանսական տվյալները: Սույն վերահսկողության տարրերն օժանդակում են երաշխավորելու, որ սկիզբ առած գործառնությունները թույլատրվել են և կատարելապես ու ճշգրտորեն գրանցվել ու կատարվել են: Օրինակները ներառում

են մուտքագրվող տվյալների խմբագրման զսպիչները, թվային հաջորդականության պահպանման զսպիչները՝ շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունների չմեքենայացված դիտարկման համար կամ անմիջապես մուտքագրման ժամանակ կատարվող ճշտումները:

*Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ (հղում՝ պար. 22)*

- 2 98. Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը ժամանակի ընթացքում ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման գործընթաց է: Այն ընգրկում է վերահսկողության տարրերի գնահատումը սահմանված ժամանակին և անհրաժեշտ առողջացմանն ուղղված գործողությունների ձեռնարկումը: Ղեկավարությունը վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ է իրականացնում ընթացիկ գործողությունների, առանձին գնահատումների կամ նշված երկու եղանակների համակցման միջոցով: Ընթացիկ մոնիտորինգի գործողությունները հաճախ հանդիսանում են կազմակերպության սովորական, կրկնվող գործողություններ և ներառում են կանոնավոր ղեկավարություն և հսկողական գործողություններ:
- 2 99. Ղեկավարության մոնիտորինգի գործողությունները կարող են ներառել արտաքին կողմերի հետ հաղորդակցումից ստացված տեղեկատվության օգտագործում, ինչպես օրինակ, հաճախորդների բողոքներն ու կանոնակարգողների դիտողությունները, որոնք կարող են մատնանշել խնդիրները կամ ընդգծել այն բնագավառները, որոնք կատարելագործման կարիք ունեն:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

- 2 100. Ղեկավարության կողմից վերահսկողության նկատմամբ մոնիտորինգը հաճախ իրականացվում է ղեկավարության կամ սեփականատեր ղեկավարի անմիջական ներգրավմամբ: Այսպիսի ներգրավումը հաճախ բացահայտում է սպասումների նկատմամբ զգալի տարբերությունները և ֆինանսական հաշվետվության անճշտություններն՝ առաջնորդելով վերահսկողության առողջացմանն ուղղված գործողության:

*Ներքին աուդիտի գործառույթներ (հղում՝ պար. 23)*

- 2 101. Կազմակերպության ներքին աուդիտի գործառույթը հնարավոր է, որ նշանակալի համարվի աուդիտի համար, եթե ներքին աուդիտի ստորաբաժանման պատասխանատվության ու գործողությունների բնույթը առնչվում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման հետ, և եթե աուդիտորն ակնկալում է օգտագործել ներքին աուդիտորների աշխատանքը՝ չափավորելու կատարման ենթակա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ժամանակը կամ կրճատելու դրանց աստիճանը: Եթե աուդիտորը որոշում է, որ ներքին աուդիտի գործառույթը հնարավոր է, որ նշանակալի համարվի աուդիտի համար, ապա այդ դեպքում կիրառվում է ԱՄՍ 610-ը:
- 2 102. Ներքին աուդիտի գործառույթի նպատակները, և հետևապես, կազմակերպություններում դրան վերաբերող պարտականությունների ու կարգավիճակի բնույթը լայնորեն տարբերակվում են և կախված են կազմակերպության չափից, կառուցվածքից և ղեկավարության կամ որոշ դեպքերում կառավարման անձնակազմի



պահանջներից: Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման պարտականությունները կարող են ներառել, օրինակ, ներքին վերահսկողության մոնիտորինգ, ռիսկի կառավարում և օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին համապատասխանության դիտարկում: Մյուս կողմից, ներքին աուդիտի գործառույթը, օրինակ, կարող է սահմանափակվել գործընթացների խնայողության, արտադրողականության ու արդյունավետության դիտարկումներով, և հետևապես, կարող է չվերաբերել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանը:

- 2 103. Եթե ներքին աուդիտի գործառույթին առնչվող պարտականությունների բնույթը վերաբերում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանը, կատարված կամ կատարվելիք գործառնությունների նկատմամբ արտաքին աուդիտորի նկատառումներին, ապա ներքին աուդիտի ստորաբաժանումը կարող է իր գործառույթներում ներառել տվյալ ժամանակաշրջանի համար ներքին աուդիտորական աշխատանքների պլանի վերանայում, եթե այդպիսին առկա է, և ներքին աուդիտորների հետ այդ պլանի վերաբերյալ քննարկում:

Տեղեկատվության աղբյուրներ (հղում պար. 24)

- 2 104. Տեղեկատվության մեծ մասը, որն օգտագործվում է մոնիտորինգի ընթացքում, պատրաստվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի միջոցով: Եթե ղեկավարությունը, առանց հիմքի առկայության, ենթադրություն է անում, որ մոնիտորինգի համար օգտագործվող տվյալները ճիշտ են, ապա այն սխալները, որոնք կարող են պարունակվել տեղեկատվության մեջ, կարող են հավանականորեն ղեկավարությանը հանգեցնել մոնիտորինգի վրա հիմնված ոչ ճիշտ եզրակացության: Այսպիսով, կազմակերպության ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մաս հանդիսացող մոնիտորինգի վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման մի մաս, աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում ունենալ հետևյալի մասին.

- կազմակերպության մոնիտորինգի գործողություններին առնչվող տեղեկատվության աղբյուրներ,
- այն հիմքը, որի հիման վրա ղեկավարությունը համարում է, որ տեղեկատվությունը բավարար չափով հուսալի է այդ նպատակի համար:

### **Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչումն ու գնահատումը**

*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում (հղում պար. 25(ա))*

- 2 105. Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում առկա են էական խեղաթյուրումների ռիսկեր, որոնք տարածականորեն ազդում են ամբողջ ֆինանսական հաշվետվության և հավանականորեն բազում հավաստումների վրա: Նման բնույթի ռիսկերն անհրաժեշտորեն չեն համարվում այնպիսի ռիսկեր, որոնք ճանաչվում են գործառնությունների խմբերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների շրջանակում ղեկավարության կողմից արված հավաստումների միջոցով: Վերջիններս ավելի շուտ ներկայացնում են հանգամանքներ, որոնք կարող են մեծացնել էական խեղաթյուրումների ռիսկը հավաստումների մակարդակում, օրինակ, ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության համակարգի անտեսման հետևանքով: Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում ռիսկերը հատկապես կարող են առնչվել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին վերաբերող աուդիտորի դիտարկումների հետ:

- 2 106. Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում ռիսկեր կարող են ծագել հատկապես վերահսկողության թերի միջավայրի հետևանքով (չնայած այդ ռիսկերը կարող են կապվել այլ գործոնների հետ, օրինակ, տնտեսական պայմանների վատացումը): Օրինակ, այնպիսի թերությունն, ինչպիսին է ղեկավարության ունակության պակասը, ֆինանսական հաշվետվության վրա կարող է ունենալ առավել տարածական ազդեցություն, որը կպահանջի աուդիտորի համընդհանուր արձագանքում:
- 2 107. Ներքին վերահսկողության վերաբերյալ աուդիտորի ընկալումը կարող է կասկածներ առաջացնել, թե հնարավոր է արդյոք անցկացնել պատշաճ աուդիտ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ: Օրինակ.
- կազմակերպության ղեկավարության մասին մտահոգությունները կարող են լինել այնքան լուրջ, որ ստիպելն աուդիտորին եզրակացնել, թե ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվության սխալ ներկայացման վտանգն այն աստիճանի է, որ նման պայմաններում աուդիտ չի կարող անցկացվել.
  - կազմակերպության գրանցումների իրավիճակի ու հուսալիության վերաբերյալ մտահոգությունները կարող են աուդիտորին ստիպել եզրակացնել, որ քիչ հավանական է լինեն բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ:
- 2 108. ԱՄՍ 705<sup>12</sup>-ը հաստատում է պայմաններ և տալիս է ուղեցույցներ որոշելու համար, թե արդյոք աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, կամ, ինչպես կարող է պահանջվել որոշ դեպքերում, հրաժարվել առաջադրանքի կատարումից, եթե նման հրաժարում հնարավոր է գործող օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով:

*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ներկայացված հավաստումների մակարդակում (հղում պար. 25(բ))*

- 2 109. Հավաստումների մակարդակում, էական խեղաթյուրումների ռիսկերը գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների համար պետք է ենթարկվեն դիտարկման, որովհետև նման դիտարկումը օժանդակում է որոշել հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը նշյալ մակարդակում, որն անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար: Հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ու գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ ճանաչված ռիսկերն առավել համատարած կերպով են առնչվում ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությանը և հավանականորեն ազդում են բազում հավաստումների վրա:

### **Հավաստումների օգտագործումը**

- 2 110. Ներկայացնելով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներին համապատասխան, ղեկավարությունը թաքնված կամ բացահայտ կերպով կատարում է հավաստումներ՝ ֆինանսական հաշվետվության տարբեր տարրերի ու առնչվող ծանուցումների ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման վերաբերյալ:

<sup>12</sup> ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

2 111. Հավաստումները, որոնք օգտագործվում են տարբեր տեսակի հնարավոր խեղաթյուրումները դիտարկելու համար, կարող են բաժանվել երեք դասերի և ընդունել հետևյալ ձևերը՝

(ա) հավաստումներ աուդիտի ժամանակաշրջանում տեղի ունեցող գործառնությունների դասերի ու իրադարձությունների նկատմամբ.

(i) տեղի ունենալը՝ գրանցված գործառնություններն ու իրադարձությունները տեղի են ունեցել և վերաբերում են տվյալ կազմակերպությանը,

(ii) ամբողջականությունը՝ բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են,

(iii) ճշգրտությունը՝ գրանցման ենթակա գործառնություններին ու իրադարձություններին վերաբերող գումարներն ու այլ տվյալները գրանցվել են պատշաճ կերպով,

(iv) հաշվեփակումը՝ գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,

(v) դասակարգումը՝ գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են պատշաճ հաշիվներում,

(բ) հավաստումներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա հաշիվների մնացորդների վերաբերյալ.

(i) առկայությունը՝ ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը գոյություն ունեն,

(ii) իրավունքներն ու պարտականությունները՝ կազմակերպությունը պահպանում և վերահսկում է ակտիվների նկատմամբ իրավունքները և պարտավորությունները, որոնք առկա են, և հենց տվյալ կազմակերպության պարտականություններ են,

(iii) ամբողջականությունը՝ բոլոր ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են,

(iv) արժևորումն ու բաշխումը՝ ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը պատշաճ գումարներով ներառված են ֆինանսական հաշվետվություններում, և արժևորման ու բաշխման ենթակա համապատասխանեցումները պատշաճ կերպով գրանցվել են,

(գ) ներկայացմանն ու բացահայտումներին վերաբերվող հավաստումներ.

(i) տեղի ունենալը և իրավունքներն ու պարտականությունները՝ բացահայտված իրադարձությունները, գործառնությունները և այլ հանգամանքները տեղի են ունեցել և պատկանում են տվյալ կազմակերպությանը,

(ii) ամբողջականությունը՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկման ենթակա բոլոր բացահայտումները ընդգրկվել են,

(iii) դասակարգումը և հասկանալիությունը՝ ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճ կերպով ներկայացվել ու նկարագրվել է, և բացահայտումները արտահայտվել են հստակ կերպով,

(iv) ճշգրտությունն ու արժեվորումը՝ ֆինանսական և այլ տեղեկատվությունը բացահայտվել է իրական ու համապատասխան գումարներով:

- 2 112. Աուդիտորը կարող է օգտագործել վերոնշյալ, վերագրյալ հավաստումները և կարող է դրանք արտահայտել այլ կերպ, պայմանով, որ վերոնշյալում վերագրված բոլոր ասպեկտները պահպանվեն: Օրինակ, աուդիտորը կարող է համակցել գործառնություններին ու իրադարձություններին վերաբերող հավաստումները հաշիվների մնացորդների հավաստումների հետ:

Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար

- 2 113. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հավաստումներ անելու ժամանակ, ի լրումն այն հավաստումների, որոնք բերված են պարագրաֆ Ա111-ում, ղեկավարությունը հաճախ կատարում է հավաստում, որ գործառնություններն ու իրադարձությունները իրականացվել են օրենքին, կանոնակարգերին և այլ իրավասություններին համապատասխան: Նման հավաստումները կարող են ներառվել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակում:

*Հական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման գործընթաց* (հղում պար. 26(ա))

- 2 114. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի միջոցով հավաքագրված տեղեկատվությունը՝ ներառյալ վերահսկողության տարրերի նախագծման ու դրանց գործառնության գնահատման համար ձեռք բերված աուդիտորական վկայությունները, օգտագործվում է որպես ռիսկի գնահատմանն օժանդակող աուդիտորական ապացույց: Ռիսկի գնահատումը սահմանում է կատարման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը:
- 2 115. Հավելված 2-ը տալիս է հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն:

*Հավաստումներին առնչվող վերահսկողության փարրեր* (հղում պար. 26(բ))

- 2 116. Ռիսկի գնահատման ժամանակ, աուդիտորը կարող է երևան բերել այն վերահսկողության տարրերը, որոնք կապված առանձին հավաստումների հետ, հավանականորեն կարող են կանխել կամ հայտնաբերել ու շտկել էական խեղաթյուրումները: Ընդհանուր առմամբ, օգտակար է պատկերացում ձեռք բերել վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ ու դա վերաբերել հավաստումներին այն գործընթացների ու համակարգերի համատեքստում, որում դրանք գոյություն ունեն, որովհետև առանձին վերահսկողական գործողությունները, իրենք իրենց, հաճախ չեն հասցեագրվում ռիսկերին: Փոխարենը, միայն բազմակի վերահսկողական գործողություններն են, ներքին վերահսկողության համակարգի այլ բաղկացուցիչ մասերի հետ մեկտեղ, որ հաճախ բավարարում են ռիսկին դիմակայելու համար:
- 2 117. Ընդհակառակը, որոշ վերահսկողական գործողություններ կարող են հատուկ ազդեցություն ունենալ առանձին հավաստման առնչությամբ՝ ամփոփված գործառնությունների տվյալ դասում կամ հաշվի մնացորդում: Օրինակ, վերահսկողական գործողությունները, որոնք կազմակերպությունը սահմանել է երաշխավորելու համար, որ իր անձնակազմը պատշաճ կերպով է հաշվում ու արձանագրում տարեկան գույքագրման տվյալները, ուղղակիորեն վերաբերում են գույքի հաշիվների նկատմամբ արված առկայության ու ամբողջականության հավաստումներին:
- 2 118. Վերահսկողության տարրերը կարող են ներկայացված հավաստումներին առնչվել ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն: Որքան անուղղակի է կապը, այնքան պակաս

արդյունավետ կերպով է տվյալ վերահսկողության տարրը օգնում կանխարգելել կամ հայտաբերել ու շտկել տվյալ հավաստմանն առնչվող խեղաթյուրումները: Օրինակ, վաճառքի գծով ղեկավարի կողմից կատարված դիտարկումն ըստ մարզի առանձին խանութների ծավալած վաճառքի գործունեության ամփոփ տվյալների, կարող է միայն անուղղակիորեն առնչվել վաճառքից ստացված եկամտի ամբողջականության հավաստման հետ: Հետևապես, այդ հավաստմանն առնչվող ռիսկի նվազեցման տեսանկյունից, այն կարող է պակաս արդյունավետ լինել, քան տվյալ հավաստմանն ուղղակիորեն առնչվող վերահսկողության տարրերն, օրինակ, առաքման փաստաթղթերի համադրումը ներկայացված հաշիվների հետ:

### *Նշանակալի ռիսկեր*

Նշանակալի ռիսկերի ճանաչումը (հղում՝ պար. 28)

- 2 119. Նշանակալի ռիսկերը հաճախ վերաբերում են կարևոր ու չկրկնվող գործառնություններին կամ դատողություններին ծագած հարցերին: Չկրկնվող գործառնություններն իրենց բնույթով արտասովոր գործառնություններ են, որոնք կարող են առաջանալ գործառնության չափի կամ բնույթի հետևանքով, և հետևապես, կարող են լինել հազվադեպ: Դատողություններից ծագած հարցերը կարող են ներառել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների իրականացում, որի համար առկա է գնահատման զգալի անորոշություն: Կրկնվող, ոչ բարդ գործառնությունները, որոնք ենթակա են պարբերական կատարման, քիչ հավանական է, որ կառաջացնեն նշանակալի ռիսկեր:
- 2 120. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ավելի մեծ լինել կարևոր, չկրկնվող գործառնությունների համար՝ երևան գալով ստորև բերված հանգամանքների հետևանքով.
- ղեկավարության չափից ավելի մեծ միջամտություն հաշվապահական մոտեցման սահմանման ժամանակ,
  - չափից ավելի մեծ չմեքենայացված միջամտություն տվյալների հավաքագրման ու մշակման ժամանակ,
  - բարդ հաշվարկներ կամ հաշվապահական սկզբունքներ,
  - չկրկնվող գործառնությունների բնույթը, որը կարող է կազմակերպության համար դժվար դարձնել ռիսկերի նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողությունը:
- 2 121. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ավելի մեծ լինել կարևոր դատողությունների ենթակա հարցերի համար, որոնք պահանջում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների սահմանում և առաջ են գալիս ստորև բերված հանգամանքների հետևանքով.
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ եկամտի ճանաչման հաշվապահական սկզբունքները կարող են ենթարկվել տարբեր մեկնաբանությունների,
  - պահանջվող դատողությունը կարող է լինել սուբյեկտիվ կամ բարդ կամ պահանջել ենթադրություններ ապագա իրադարձությունների հետևանքների վերաբերյալ, օրինակ, իրական արժեքի կապակցությամբ արվող դատողությունը:

2 122. ԱՄՍ 330-ը նկարագրում է ռիսկը որպես նշանակալի որակվող լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանքը:<sup>13</sup>

### **Նշանակալի ռիսկեր, որոնք վերաբերում են խարդախության հետևանքով առաջացող էական խեղաթյուրումների ռիսկերին**

2 123. ԱՄՍ 240-ը տալիս է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ խարդախության հետևանքով առաջացող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ու գնահատման վերաբերյալ:<sup>14</sup>

### **Նշանակալի ռիսկերին վերաբերող վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումը** (հղում պար. 29)

2 124. Չնայած ռիսկերը, որոնք վերաբերում են կարևոր, չկրկնվող կամ դատողությունից ծագող հարցերին, քիչ հավանական է, որ ենթակա կլինեն ամենօրյա վերահսկողության, այնուամենայնիվ, ղեկավարությունը կարող է տալ այլ արձագանք՝ մտադրվելով միջոցներ ձեռնարկել դրանց դեմ: Հետևապես, ղեկավարության պատկերացումները, թե կազմակերպությունն արդյոք նախագծել ու գործադրել է վերահսկողության տարրեր՝ չկրկնվող կամ դատողություն պահանջող հանգամանքների հետևանքով առաջացող նշանակալի ռիսկերի համար, ներառում է, թե ինչպես է ղեկավարությունն արձագանքում այդ ռիսկերին: Այդպիսի արձագանքները կարող են ներառել՝

- վերահսկողական գործողություններ, ինչպես օրինակ, ավագ ղեկավարության կամ փորձագետների կողմից արված դատողությունների դիտարկումը,
- գնահատումների փաստաթղթավորված գործընթացները,
- կառավարման պատասխանատուների կողմից հավանությունը:

2 125. Օրինակ, երբ առկա են միանգամյա իրադարձություններ, ինչպես կարևոր դատավարության ծանուցման ստացումը, կազմակերպության տված արձագանքի դիտարկումը կարող է ներառել այնպիսի հարցեր, թե արդյոք հարցը հանձնարարվել է համապատասխան փորձագետի (ինչպես օրինակ, կազմակերպությունում ներգրավված կամ չներգրավված իրավաբանական խորհրդատուն), թե կատարվել է արդյոք հնարավոր ազդեցության գնահատում, և ինչպես է առաջարկվում կատարել տվյալ իրավիճակի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում:

2 126. Որոշ դեպքերում հնարավոր է, որ ղեկավարությունը համապատասխանորեն չի արձագանքել էական խեղաթյուրումների նշանակալի ռիսկերին դրանց հանդեպ վերահսկողության համապատասխան տարրերի գործադրման միջոցով: Վերահսկողության նման տարրերի իրագործման ղեկավարության ձախողումը ցուցիչ է ներքին վերահսկողության համակարգի էական թերության վերաբերյալ:<sup>15</sup>

*Ռիսկեր, որոնց համար միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում պար. 30)*

<sup>13</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 15 և 21

<sup>14</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 25-27

<sup>15</sup> ԱՄՍ 265 <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 7

- 2 127. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ուղղակիորեն վերաբերել սովորական գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների գրանցումներին ու հուսալի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը: Նման ռիսկերը կարող են մարմնավորել ամենօրյա ու նշանակալի գործառնությունների դասերի համար ոչ ճիշտ ու անավարտ գրանցումների կատարում, ինչպես օրինակ, կազմակերպության եկամուտները, գնումները, կանխիկ դրամական մուտքերն ու վճարումները:
- 2 128. Երբ ամենօրյա նման գործառնությունները ենթակա են բարձր մեքենայացված մշակման՝ փոքր կամ առանց չմեքենայացված միջամտության, համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը համապատասխան ռիսկի առնչությամբ կարող է անհնար լինել: Օրինակի համար, աուդիտորը դա կարող է դիտել որպես այնպիսի դեպք, երբ կազմակերպության տեղեկատվության զգալի քանակը սկզբնավորվում, կատարվում կամ ներկայացվում է միայն էլեկտրոնային եղանակով, ինչպես ամբողջական համակարգերում: Այսպիսի դեպքերում
- աուդիտորական ապացույցները կարող են առկա լինել միայն էլեկտրոնային եղանակով, դրանց բավականաչափ լինելն ու համապատասխանությունը կախված է ճշգրտության ու ամբողջականության վրա վերահսկողություն ապահովող տարրերի արդյունավետությունից,
  - տեղեկատվության ոչ ճիշտ սկզբնավորում կամ փոփոխություն տեղի ունենալու և չհայտնաբերվելու հավանականությունը կարող է ավելի մեծ լինել, եթե համապատասխան վերահսկողության տարրերն արդյունավետ չգործեն:
- 2 129. Նման ռիսկերի ճանաչման լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանքները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում<sup>16</sup>:

*Ռիսկի գնահատման վերանայում (հղում՝ պար. 31)*

- 2 130. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորի ուշադրությունը կարող է գրավել տեղեկատվություն, որը զգալիորեն տարբերվում է այն տեղեկատվությունից, որի վրա հենված էր ռիսկի գնահատումը: Օրինակ, ռիսկի գնահատումը կարող է հենված լինել այն սպասման վրա, որ որոշակի վերահսկողության տարրեր գործում են արդյունավետ: Նշված վերահսկողության տարրերի նկատմամբ ստուգումներ կատարելու ընթացքում աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, որ դրանք աուդիտի անցկացմանն առնչություն ունեցող ժամանակահատվածներում արդյունավետորեն չեն գործել: Նմանապես համապարփակ ընթացակարգեր իրականացնելիս աուդիտորը կարող է հայտնաբերել խեղաթյուրումներ այն քանակով կամ հաճախականությամբ, որն ավելի է, քան աուդիտորի ռիսկի գնահատումներին համատեղելի մեծությունները: Նման հանգամանքներում, ռիսկի գնահատումը չի կարող համապատասխանորեն արտացոլել կազմակերպության ճիշտ հանգամանքները և հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման տեսանկյունից: Տես 330-ը լրացուցիչ ուղեցույցների համար:

**Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 32)**

<sup>16</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8

- 2 131. Այն եղանակը, որով պարագրաֆ 32-ում սահմանված պահանջների նկատմամբ կատարվում է փաստաթղթավորում, աուդիտորն ինքն է որոշում՝ օգտագործելով մասնագիտական դատողություն: Օրինակ, փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում փաստաթղթերը կարող են միավորվել ընդհանուր ռազմավարության և աուդիտի պլանավորման փաստաթղթերի հետ<sup>17</sup>: Նմանապես, օրինակ, ռիսկի գնահատումը կարող է փաստաթղթավորվել առանձին կամ կարող է լինել որպես աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի փաստաթղթավորման մի մաս<sup>18</sup>: Փաստաթղթավորման ձևն ու աստիճանը կախված է կազմակերպության բնույթից, չափից ու բարդությունից և դրա ներքին վերահսկողության համակարգից, ինչպես նաև կազմակերպությունից ձեռք բերվող տեղեկատվության առկայությունից, աուդիտի ընթացքում օգտագործվող աուդիտի մեթոդաբանությունից ու տեխնոլոգիայից:
- 2 132. Այն կազմակերպությունների համար, որոնց գործունեությունն ու ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործընթացները բարդ չեն, փաստաթղթավորումը կարող է լինել ձևով պարզ ու հարաբերականորեն հակիրճ: Անհրաժեշտություն չկա ամբողջությամբ փաստաթղթավորել կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումն ու դրան առնչվող հանգամանքները: Ըմբռնման վերաբերյալ աուդիտորի կողմից փաստաթղթավորվող հիմնական հարցերը ներառում են այնպիսիք, որոնց վրա հենվում է աուդիտորը էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման ժամանակ:
- 2 133. Փաստաթղթավորման աստիճանը նաև կարող է արտացոլել աուդիտորական առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմի անդամների փորձառությունն ու ընդունակությունները: Պայմանով, որ ԱՄՍ 230-ում սահմանված պահանջները մշտապես պահպանվում են, պակաս փորձառու անձանցից բաղկացած աուդիտորական առաջադրանքի աշխատակազմի կողմից ձեռնարկվող աուդիտը, ի տարբերություն ավելի փորձառուներից բաղկացածի, կարող է պահանջել առավել մանրամասն փաստաթղթավորում, որն կնպաստի կազմակերպության վերաբերյալ համապատասխան պատկերացման ձեռքբերմանը:
- 2 134. Կրկնվող աուդիտորական առաջադրանքների դեպքում, որոշակի փաստաթղթեր կարող են փոխադրվել հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններ դրանց վերաբերող առաջադրանքների կատարման նպատակով և անհրաժեշտության դեպքում թարմացվել՝ կազմակերպության գործունեության կամ գործընթացների փոփոխությունների արտացոլման նպատակով:

## Հավելված 1

(հղում պար.ներ 4(գ), 14-24, Ա69-Ա104)

### Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը

1. Սույն հավելվածը լրացուցիչ մեկնաբանություն է տալիս ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերի վերաբերյալ շարադրված պարագրաֆներ 4(գ)-ում, 14-24-ում, Ա69-Ա104-ում, այնքանով որքանով դրանք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվության աուդիտին:

### Վերահսկողության միջավայր

<sup>17</sup> ԱՄՍ 300 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆներ 7 և 9

<sup>18</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28



2. Վերահսկողության միջավայրը ներառում է հետևյալ տարրերը՝

- (ա) *հաղորդակցում և ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսագործում*: Վերահսկողության տարրերի արդյունավետությունը չի կարող ավելի աճել, քան այն մարդկանց ազնվությունն ու բարոյական արժեքները, ովքեր դրանք ստեղծում, ղեկավարում ու հսկում են: Ազնվությունն ու բարոյական վարքագիծը կազմակերպության բարոյական ու վարքագծային չափանիշների արգասիքն են, նաև այն բանի, թե ինչպես են դրանք տարածվում ու գործնականորեն ամրապնդվում: Ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսագործումը ներառում է, օրինակ, ղեկավարության գործողությունները վերացնելու կամ մեղմացնելու այն դրդապատճառներն ու գայթակղությունները, որոնք կարող են անձնակազմին մղել ներգրավվելու անազնիվ, անօրինական կամ վարքագծի տեսանկյունից անթույլատրելի գործերում: Ազնվության ու բարոյական արժեքների վերաբերյալ կազմակերպության կանոնակարգերի տարածումը կարող է ներառել անձնակազմին վարքագծային չափանիշների հաղորդումը՝ կարգադրությունների, վարքագրքերի ու համապատասխան օրինակների միջոցով,
- (բ) *Անհրաժեշտ ունակության նկատմամբ պարտավորվածությունը*: Ունակությունը դա այն գիտելիքներն ու հմտություններն են, որոնք անհրաժեշտ են անհատի աշխատանքը սահմանող պարտականությունների կատարման համար,
- (գ) *Կառավարման համար պատասխանատու անձանց մասնակցությունը*: Կազմակերպության վերահսկողական գիտակցումը զգալիորեն կապված է այն անձանց հետ, ովքեր պատասխանատու են կառավարման համար: Կառավարման համար պատասխանատու անձանց պարտականությունների կարևորությունը մատնանշվում է ընդունված ստանդարտներում և այլ օրենքներում ու այլ իրավական ակտերում կամ ուղեցույցներում՝ պատրաստված կառավարման համար պատասխանատու անձանց համար: Կառավարման համար պատասխանատու անձանց այլ պարտականությունները ներառում են այնպիսի գործառնությունների ծրագրման ու արդյունավետ իրագործման հսկողություն, ինչպես օրինակ, հիմնականում անօրինական գործողություններից հետ պահելը համապատասխան իրավասություն ունեցող պաշտոնյաներին դրանց մասին տեղյակ պահելու միջոցով (սուվիչի ընթացակարգեր), ինչպես նաև կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության դիտարկման ընթացակարգը,
- (դ) *Ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը*: Ղեկավարության գաղափարախոսությունն ու գործելաոճն ընդգրկում են առանձնահատկությունների մեծ շարք: Օրինակ, ղեկավարության դիրքորոշումն ու գործողությունները ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ կարող են դրսևորվել հնարավոր այլընտրանքային հաշվապահական մոտեցումներից պահպանողականի կամ առաջադիմականի ընտրությամբ, կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման բարեխղճությամբ ու պահպանողականությամբ,
- (ե) *Կազմակերպական կառուցվածք*: Պատշաճ կազմակերպական կառուցվածքի հաստատումը ներառում է իրավասությունների ու պարտականությունների հիմնական շրջանակների ու հաշվետվողական համապատասխան ուղղությունների քննարկումը: Կազմակերպության կազմակերպական կառուցվածքի պատշաճությունը մասամբ կախված է դրա մեծությունից ու գործառնությունների բնույթից,

- (գ) *Իրավասության և պատասխանատվության նշանակումը*: Իրավասության և պատասխանատվության նշանակումը կարող է ներառել մոտեցումներ, որոնք վերաբերում են իրագործվող համապատասխան գործառնություններին, հիմնական անձնակազմի գիտելիքներին ու փորձառությանը և պարտականությունների կատարման համար տրամադրված միջոցներին: Ի լրումն դրա, այն կարող է ընդգրկել ընթացակարգեր ու փոխհաղորդակցում ուղղված ամբողջ անձնակազմի կողմից կազմակերպության նպատակների ըմբռնմանը, ինչպես նաև ուղղված այն իմացությանը, թե ինչպես են նրանց անհատական գործողությունները փոխադարձաբար կապված ու ինչպես են նպաստում այդ նպատակների իրագործմանը, և թե ինչպես և ինչի համար են նրանք հաշվետու,
- (ե) *Մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող քաղաքականությունն ու գործընթացները*: Մարդկային ռեսուրսների քաղաքականությունն ու գործընթացները հաճախ ի հայտ են բերում կազմակերպության վերահսկողական գիտակցության հետ կապված կարևոր հարցեր: Օրինակ, առավել բարձր որակավորում ունեցող անձանց ընտրելու չափանիշները՝ կրթական մակարդակի, անցյալ աշխատանքային փորձառության, անցյալում ունեցած ձեռքբերումների և ազնիվ ու բարոյական վարքագծի վկայության վրա շեշտադրումով, ցույց են տալիս ունակ ու վստահության արժանի մարդկանց ընտրելու կազմակերպության պարտավորվածությունը: Կադրերի քաղաքականությունը առնչվում է ապագա պարտականություններին ու պատասխանատվությանը և ներառում է ուսուցումը կրթական կազմակերպություններում, մասնակցությունը սեմինարներին, ի հայտ է բերում աշխատանքի կատարման արդյունքների ու վարքագծի ակնկալվող մակարդակը: Աշխատանքի պարբերական գնահատումներից ուղղորդվող առաջխաղացումները ցուցադրում են որակյալ անձնակազմին առավել բարձր պատասխանատվության մակարդակներ բարձրացնելու կազմակերպության պարտականություն կրելը:

### **Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց**

3. Ֆինանսական հաշվետվության նպատակներով կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը ներառում է, թե ինչպես է ղեկավարությունը ճանաչում գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանն առնչվող գործարար ռիսկերը, ինչպես է գնահատում դրանց նշանակալիությունը, դրանց առաջացման հավանականությունը, ինչպես է որոշում ռիսկերին արձագանքման գործողությունները և կառավարում դրանք ու դրանց հետևանքները: Օրինակ, կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը կարող է ուղղվել նրան, թե ինչքան է կազմակերպությունը դիտում չգրանցված գործառնությունների հավանականությունը կամ ինչպես է որոշում ու վերլուծում ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կարևոր գնահատումները:
4. Հուսալի ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող ռիսկերը ներառում են արտաքին և ներքին իրադարձություններն ու հանգամանքները, որոնք կարող են տեղի ունենալ և անբարենպաստ ազդեցություն ունենալ կազմակերպության ունակության վրա՝ ֆինանսական հաշվետվություններում սկզբնավորելու, գրանցելու, կատարելու ու ներկայացնելու ղեկավարության հավաստումներին համատեղելի ֆինանսական տվյալներ: Ղեկավարությունը կարող է նախաձեռնել նախաձեռ, ծրագրեր կամ գործողություններ առանձին ռիսկերին դիմակայելու համար կամ կարող է որոշում կայացնել տվյալ ռիսկը ստանձնելու վերաբերյալ՝ ծախսերից կամ այլ նկատառումներից ելնելով: Ռիսկերը կարող են ի հայտ գալ կամ փոփոխվել հանգամանքների հետևանքով, որոնք բերված են ստորև.

- *գործառնական միջավայրի փոփոխություններ*. կանոնակարգման կամ գործառնական միջավայրերում տեղի ունեցող փոփոխությունները կարող են հանգեցնել մրցակցային ճնշումների փոփոխությունների ու էականորեն տարբեր ռիսկերի,
- *նոր անձնակազմ*. նոր անձնակազմը կարող է տարբեր պատկերացումներ ունենալ ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ,
- *նոր կամ վերածնունդ ենթարկված տեղեկատվական համակարգեր*. տեղեկատվական համակարգերի էական ու կտրուկ փոփոխությունները կարող են փոփոխել ներքին վերահսկողության համակարգին առնչվող ռիսկը,
- *կտրուկ աճ*. գործառնությունների էական ու կտրուկ ընդարձակումը կարող է գերլարել վերահսկողության տարրերը ու ավելացնել վերահսկողության տարրերի խափանման ռիսկը,
- *նոր տեխնոլոգիա*. նոր տեխնոլոգիաների ներդրումն արտադրական գործընթացներում կամ տեղեկատվական համակարգերում կարող է փոփոխել ներքին վերահսկողության հետ կապված ռիսկը,
- *գործարար նոր նմուշներ, արտադրատեսակներ կամ գործունեություն*. մուտքը նոր գործարար կամ նոր գործառնությունների ոլորտներ, որոնց առնչությամբ կազմակերպությունն ունի փոքր փորձառություն, կարող է ներմուծել ներքին վերահսկողության համակարգի հետ կապված նոր ռիսկեր,
- *կազմակերպական վերակառուցումներ*. վերակառուցումները կարող են ուղեկցվել անձնակազմի կրճատումներով կամ աշխատակազմի նկատմամբ հսկողության կամ պարտականությունների բաժանման փոփոխություններով, որոնք կարող են փոփոխել ներքին վերահսկողության համակարգի հետ կապված ռիսկերը,
- *ընդարձակված օտարերկրյա գործունեություն*. օտարերկրյա գործունեության ընդարձակումը կամ հաստատումը կրում է նոր և հաճախ յուրահատուկ ռիսկեր, որոնք կարող են ազդել ներքին վերահսկողության վրա, ինչպես օրինակ, լրացուցիչ կամ փոփոխված ռիսկերը՝ ծագած արտարժույթային գործառնություններից,
- *նոր հաշվապահական հրապարակումներ*. նոր հաշվապահական սկզբունքների ընդունումը կամ հաշվապահական սկզբունքների փոփոխությունը կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ գոյություն ունեցող ռիսկերի վրա:

**Տեղեկատվական համակարգ՝ ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության և հաղորդակցության հետ**

5. Տեղեկատվական համակարգը բաղկացած է ենթակառուցվածքից (ֆիզիկական ու սարքավորումների բաղադրիչներ), համակարգչային ծրագրից, մարդկանցից, ընթացակարգերից և տվյալներից: Շատ տեղեկատվական համակարգեր լայնորեն օգտագործում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ (SS):
6. Ֆինանսական հաշվետվության նպատակներին առնչվող տեղեկատվական համակարգը, որն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվության համակարգը, ներառում է եղանակներ ու գրանցումներ, որոնք՝
  - նույնացնում ու գրանցում են բոլոր վավեր գործառնությունները,

- բավարար մանրամասն կերպով նախատեսված ժամանակին նկարագրում են գործառնությունները՝ հնարավորություն ընձեռելով կատարել դրանց պատշաճ դասակարգումներ ֆինանսական հաշվետվության նպատակով,
  - չափում են գործառնությունների արժեքն այն եղանակով, որը հնարավորություն է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններում գրանցել դրանց պատշաճ դրամական արտահայտությունները,
  - որոշում են այն ժամանակաշրջանը, որում գործառնությունները տեղի են ունեցել, հնարավոր դարձնելով գործառնությունների գրանցումը ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,
  - ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով ներկայացնում են գործառնություններն ու դրանց առնչվող բացահայտումները:
7. Համակարգի կողմից ստեղծված տեղեկատվության որակն ազդում է կազմակերպության գործունեության վարման, վերահսկման և հուսալի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ պատշաճ որոշումներ կայացնելու ղեկավարության ունակության վրա:
8. Հաղորդակցումը, որը ներառում է ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ ներքին վերահսկողությանը վերաբերող անհատական պարտականությունների ու պատասխանատվության մասին ընկալման ապահովումը, կարող է իրականացվել ընթացակարգերի վերաբերյալ ձեռնարկների, հաշվապահական ու ֆինանսական հաշվետվության ձեռնարկների և հուշաթերթերի տեսքով: Հաղորդակցումը կարող է իրականացվել նաև էլեկտրոնային, բանավոր ձևերով ու ղեկավարության գործողությունների միջոցով:

### **Վերահսկողական գործողություններ**

9. Ընդհանուր առմամբ, աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողությունները կարող են դասակարգվել որպես կարգեր ու ընթացակարգեր, որոնք վերաբերում են ստորև բերված գործառնություններին.
- *կատարման արդյունքների դիտարկումներ.* այսպիսի վերահսկողական գործողությունները ներառում են փաստացի կատարման արդյունքների դիտարկումներ ու վերլուծություններ՝ ի համադրություն բյուջեի, արված կանխատեսումների ու անցյալ ժամանակաշրջանի արդյունքների: Դրանք առնչվում են տարբեր ուղղվածություն ունեցող տվյալների՝ ֆինանսական կամ գործառնական, ինչպես նաև մեկը մյուսին՝ առկա փոխադարձ կապերի, քննման ու շտկման գործողությունների նկատմամբ վերլուծությունների հետ միասին՝ համեմատելով ներքին ու արտաքին աղբյուրներից ստացված տվյալները: Դրանք վերաբերում են նաև գործառնության կամ կատարման արդյունքների դիտարկմանը,
  - *տեղեկատվության մշակում.* տեղեկատվական համակարգերի վերահսկողական գործողությունների երկու լայն խմբավորում են ներկայացնում համակարգչային ծրագրի վերահսկողության տարրերը, որոնք գործադրվում են առանձին ծրագրերի գործողության ընթացքում, և ընդհանուր SS-ի համակարգի վերահսկողության տարրերը, որոնք բազում համակարգչային ծրագրերի վերաբերող ու այդ ծրագրերի վերահսկողության տարրերի արդյունավետ գործունեությանը նպաստող կարգեր ու ընթացակարգեր են, որոնք օժանդակում են ապահովել տեղեկատվական համակարգերի պատշաճ

շարունակական գործունեությունը: Համակարգչային ծրագրի վերահսկողության տարրերի օրինակները ներառում են գրանցումների թվաքանակական ճշտության ստուգումը, հաշիվների ու նախնական հաշվեկշիռների վարումն ու զննությունը, նաև ներառում են մեքենայացված տարրեր, ինչպես օրինակ, մուտքագրված տվյալների խմբագրման ու թվային հաջողականության պահպանման զսպիչները, և չմեքենայացված տարրեր, օրինակ, չմեքենայացված միջոցներով շեղումների վերաբերյալ առկա հաշվետվություններին հետևելը: Ընդհանուր SS-ի համակարգի վերահսկողության տարրեր են նախագծի փոփոխության նկատմամբ վերահսկողության տարրերը, դեպի նախագծեր կամ տվյալներ մուտքը սահմանափակող վերահսկողության տարրերը, համակարգչային ծրագրերի փաթեթների նոր թողարկումների իրագործման վրա վերահսկողություն սահմանող տարրերը, ինչպես նաև համակարգի ծրագրի վերահսկողության տարրերը, որոնք սահմանափակում են մուտքը համակարգ ու հսկում դրա հարմարանքների գործածումն այն դեպքերում, երբ հնարավոր է փոփոխության ենթարկել ֆինանսական տվյալներ կամ գրանցումներ՝ չթողնելով հուշող հետքեր հետագա աուդիտորական քննության համար,

- *Ֆիզիկական վերահսկողության տարրեր.* այդ վերահսկողության տարրերը ներառում են՝
  - ակտիվների ֆիզիկական անվտանգությունը՝ ներառյալ պատշաճ պահպանումը, ինչպես օրինակ, ակտիվների կամ գրանցումների մուտքի նկատմամբ անվտանգության հարմարանքները,
  - մուտքի թույլտվությունը դեպի համակարգչային ծրագրեր ու տվյալների ֆայլեր,
  - ստուգիչ գրանցումներում նշված քանակների պարբերական հաշվարկ ու համեմատություն (օրինակ, կանխիկ դրամական միջոցների, արժեթղթերի ու պաշարների հաշվարկների արդյունքների համադրումը հաշվապահական գրանցումների հետ):

Ֆիզիկական վերահսկողության տարրերի միջոցով ակտիվների հնարավոր գողությունների մտադրության կանխման աստիճանն առնչվում է ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման հուսալիության հետ և կախված է այնպիսի հանգամանքներից, ինչպես օրինակ, թե երբ են ակտիվները առավել զգայուն ապօրինի սեփականացմանը,

- *պարտականությունների բաժանումը.* տարբեր անձանց միջև գործառնությունների թույլտվության, դրանց գրանցման ու ակտիվների պահպանության ապահովման վերաբերյալ պարտականությունների բաշխումը: Պարտականությունների բաժանումը նպատակ ունի կրճատել այն հնարավորությունները, երբ անձը իր բնականոն պարտականությունների կատարման ընթացքում հնարավորություն ունենա միաժամանակ իրականացնելու ու թաքցնելու սխալներն ու խարդախությունները:

10. Որոշ վերահսկողական գործողություններ կարող են կախված լինել արդյունավետության բարձր աստիճան ունեցող համապատասխան կանոնակարգերից, որոնք սահմանվել են ղեկավարության կամ կառավարման համար պատասխանատու անձանց կողմից: Օրինակ, պաշտոնական թույլտվությունների վերահսկողության տարրերը կարող են լիազորվել հաստատված ուղեցույցներին համապատասխան, ինչպես օրինակ, կառավարման անձնակազմի կողմից սահմանված լիազորություններ

տալու չափանիշները: Փոխարենը, չկրկնվող գործառնությունները, ինչպես ձեռքբերումներն ու սեփականությունից զրկումը կարող են պահանջել հատուկ և բարձր մակարդակի պաշտոնական թույլտվություն, ներառյալ, ինչպես որոշ դեպքերում է, բաժնետերերի թույլտվությունները:

### **Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ**

11. Ղեկավարության կարևոր պարտականությունն է հաստատել ու պահպանել շարունակական ներքին վերահսկողություն: Ղեկավարության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը ներառում է այնպիսի խնդիրների դիտարկում, թե արդյոք դրանք գործում են ծրագրվածին համապատասխան և արդյոք ենթարկվում են պատշաճ ձևափոխման՝ կապված որոշակի պայմանների փոփոխման հետ: Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը կարող է ներառել այնպիսի գործողություններ, ինչպես օրինակ, ղեկավարության դիտարկումը, թե բանկային համահավասարեցումներն արդյոք կատարվել են ժամանակին, նաև կարող է ներառել կազմակերպության կարգերին կամ վաճառքի պայմանագրերի պայմաններին համապատասխան վաճառքի անձնակազմի վերաբերյալ ներքին աուդիտորների դիտարկումները, նաև իրավաբանական վարչության հսկողությունը կազմակերպության կողմից հաստատված տնտեսվարման գործունեության և վարքագծին առնչվող այլ իրավական ակտերին համապատասխանությանը: Մոնիտորինգը նաև կատարվում է երաշխավորելու համար, որ վերահսկողության տարրերը ժամանակի ընթացքում շարունակում են գործել արդյունավետ կերպով: Օրինակ, եթե բանկային համահավասարեցումների ճշգրիտ ու արդյունավետ լինելը չի ենթարկվում մոնիտորինգի, անձնակազմը կարող է դադարեցնել դրանց կատարումը:
12. Ներքին աուդիտորները կամ համանման գործառնյթներ իրականացնող անձնակազմը առանձին գնահատումների միջոցով կարող են օժանդակել կազմակերպության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգի անցկացմանը: Սովորաբար, նրանք կանոնավոր կերպով տեղեկատվություն են ապահովում կազմակերպության ներքին վերահսկողության գործողության վերաբերյալ՝ զգալի ուշադրություն սևեռելով ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատմանը, ինչպես նաև տեղեկություն են հաղորդում ներքին վերահսկողության համակարգի ուժեղ ու թերի կողմերի վերաբերյալ և առաջարկներ անում դրանց բարելավման ուղղությամբ:
13. Մոնիտորինգի գործողությունները կարող են ներառել արտաքին կողմերի հետ հաղորդակցումից ստացված տեղեկատվության օգտագործում, որը կարող է մատնանշել խնդիրներ ու լուսաբանել բարելավման կարիք ունեցող ոլորտներ: Հաճախորդներն անուղղակի կերպով հիմնավորում են իրենց ներկայացված հաշիվների տվյալները՝ դրանց դիմաց կատարելով վճարում, կամ հակառակը՝ դժգոհելով իրենց կատարած ծախսերի մասին: Ի լրումն, կանոնակարգող կառույցները կարող են հաղորդակցվել կազմակերպության հետ՝ ներքին վերահսկողության համակարգի գործողության հարցերի վերաբերյալ, ինչպես օրինակ, կազմակերպության հետ հաղորդակցումը՝ կապված բանկի գործունեությունը կանոնակարգող գործակալության ուսումնասիրության հետ: Միաժամանակ, մոնիտորինգի գործողությունների ընթացքում ղեկավարությունը կարող է դիտարկել ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ արտաքին աուդիտորների հետ ունեցած հաղորդակցության տվյալները:

**Հանգամանքներ ու իրադարձություններ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն**

Ստորև բերված են հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն: Ներկայացված օրինակները ընդգրկում են հանգամանքների ու իրադարձությունների լայն շրջանակ, այնուամենայնիվ, ոչ բոլոր հանգամանքներն ու իրադարձություններն են վերաբերում յուրաքանչյուր աուդիտորական առաջադրանքի, և պարտադիր չէ, որ բերված օրինակների ցանկը համարվի ավարտուն՝

- տնտեսապես անկայուն մարզերում ծավալվող գործունեություն, օրինակ, արժույթի էական արժեզրկմամբ ու բարձր սղաճով աչքի ընկնող երկրներում,
- անկայուն շուկաներին ենթակա գործունեություն, ինչպես օրինակ, ֆյուչերսների առևտուրը,
- գործունեություն, որը ենթակա է բավականին բարդ կարգավորման,
- անընդհատության ու իրացվելիության հարցեր, ներառյալ կարևոր հաճախորդների կորուստը,
- կապիտալի ու վարկավորման առկայության սահմանափակումներ,
- փոփոխություններ տնտեսության ճյուղում, որտեղ գործում է կազմակերպությունը,
- փոփոխություններ մատակարարման շղթայում,
- նոր արտադրանքի կամ ծառայության տեսակների զարգացում կամ առաջարկում կամ տեղափոխում դեպի այլ գործարար ոլորտ,
- ընդարձակում դեպի նոր տարածքներ,
- փոփոխություններ կազմակերպությունում, ինչպես օրինակ, ձեռքբերումներն ու վերակազմակերպումները կամ այլ արտասովոր իրադարձություններ,
- հավանական վաճառքի ենթակա կազմակերպություններ կամ գործարար սեզմենտներ,
- բարդ միավորումների կամ համատեղ նախաձեռնությունների առկայություն,
- արտահաշվեկշռային ֆինանսական միջոցներ, հատուկ նպատակային միավորների և այլ բարդ ֆինանսավորման մշակումների օգտագործում,
- էական գործառնություններ կապակցված կողմերի հետ,
- համապատասխան հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու հմտություններ ունեցող անձնակազմի բացակայություն,
- փոփոխություններ հիմնական անձնակազմում, ներառյալ հիմնական գործադիր ղեկավարների աշխատանքից դուրս գալը,
- ներքին վերահսկողության համակարգի թերություններ, հատկապես, ղեկավարության կողմից ուշադրության չարժանացածները,
- կազմակերպության SS-ի ռազմավարության ու ընդհանուր գործարար ռազմավարության անհամատեղելիություն,
- փոփոխություններ SS-ի միջավայրում,

- ֆինանսական հաշվետվության հետ առնչվող նոր SS-ի համակարգերի տեղադրում,
- կարգավորող կամ կառավարման մարմիններին հարցումներ կազմակերպության գործունեության կամ ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ,
- անցյալում տեղի ունեցած խեղաթյուրումներ, անցյալում կատարված սխալներ կամ համապատասխանեցման ենթակա նշանակալի գումարներ հաշվետվու ժամանակաշրջանի վերջում,
- չկրկնվող կամ ոչ պարբերական գործառնությունների զգալի քանակ, ներառյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ընկերությունների միջև փոխադարձաբար տեղի ունեցող գործառնություններն ու մեծ եկամուտներ ապահովող գործառնությունները,
- ղեկավարության մտադրության հիման վրա տեղի ունեցող գործառնություններ, օրինակ, պարտքի վերաֆինանսավորում, ակտիվների վաճառք, առևտրային նպատակներով պահվող արժեթղթերի դասակարգում,
- նորություն հանդիսացող հաշվապահական հրապարակումները կիրառության մեջ դնելը,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք ներառում են բարդ գործընթացներ,
- իրադարձություններ կամ գործառնություններ, որոնք ներառում են գնահատման զգալի անորոշություն՝ ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,
- անավարտ դատավարություններ և պայմանական պարտավորություններ, օրինակ, վաճառքի երաշխիքները, ֆինանսական երաշխավորությունները կամ բնապահպանական պարտավորությունները:



ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 320

ԷԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ ԱՌԻԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑՈՒՄ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Էականությունը աուդիտում .....	2-6
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	7
<b>Նպատակը</b> .....	8
<b>Սահմանում</b> .....	9
<b>Պահանջները</b>	
Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը.....	10-11
Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ.....	12-13
Փաստաթղթավորում.....	14
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը.....	Ա1
Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը.....	Ա2-Ա12
Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ.....	Ա13

<<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 320-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

**Ներածություն**

**Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում

էականության սկզբունքի կիրառման աուդիտորի պարտականությունը: ԱՄՍ 450<sup>1</sup> բացատրում է էականության կիրառումը աուդիտի վրա՝ հայտնաբերված խեղաթյուրումների, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա՝ չճշգրտված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք կան) ազդեցությունը գնահատելիս:

## էականությունը աուդիտում

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում էականության սկզբունքը հաճախ քննարկվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման տեսանկյունից: Չնայած որ, ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները էականությունը կարող են քննարկել այլ, տարբեր առումներով, այնուհանդերձ դրանք բացատրում են, որ ընդհանրապես՝
  - խեղաթյուրումները, ներառյալ նաև բաց թողումները, համարվում են էական, եթե կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա,
  - էականության վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են շրջապատող իրադարձությունների լույսի ներքո և ներգործության են ենթարկվում խեղաթյուրման բնույթից կամ չափից կախված, կամ էլ երկուսից միասին վերցրած,
  - դատողությունները այն հարցերի շուրջ, որոնք էական են ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար, հիմնված են այն հանգամանքի վրա, որ ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները ընդհանուր են օգտագործողների համար որպես խումբ<sup>2</sup>: Խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունները անհատ օգտագործողների վրա, որոնց կարիքները կարող են բավականին տարբեր լինել, հաշվի չեն առնվում:
3. Նմանատիպ քննարկումը, եթե առկա է կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքում, աուդիտորին չափանիշ է տրամադրում աուդիտում էականությունը որոշելու համար: Եթե կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը էականության սկզբունքի քննարկում չի պարունակում, ապա պարագրաֆ 2-ում նշված առանձնահատկությունները աուդիտորին զինում են նման չափանիշներով:
4. Աուդիտորի կողմից էականության որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է, որը ներգործության է ենթարկվում նրա կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքների ըմբռմամբ: Այդ տեսակետից ելնելով, խելամիտ կլինի աուդիտորի կողմից ենթադրել, որ օգտագործողները՝
  - (ա) ունեն բավարար գիտելիքներ գործարարության և տնտեսական գործառույթների, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ և ցանկություն՝ բժախնդրությամբ ուսումնասիրելու ֆինանսական հաշվետվություններում առկա տեղեկատվությունը,

<sup>1</sup> ԱՄՍ 450 <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>

<sup>2</sup> Օրինակ, 2001թ. ապրիլին Միջազգային Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտների Խորհրդի կողմից ընդունված <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման շրջանակը>> նշում է, որ շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների համար, քանի որ ներդրողները կազմակերպությանը ռիսկային կապիտալի տրամադրողներն են, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների տրամադրումը ըստ նրանց պահանջների կբավարարի նաև շատ այլ օգտագործողների կարիքները, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են բավարարել:

- (բ) հասկանում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում, ներկայացվում և աուդիտի են ենթարկվում էականության մակարդակներով,
- (գ) գնահատականների, դատողությունների և ապագա դեպքերին վերաբերող ուսումնասիրություններից ելնելով ընդունում են գումարների չափերի հետ կապված անորոշությունները,
- (դ) կայացնում են խելամիտ տնտեսական որոշումներ ֆինանսական հաշվետվություններում առկա տեղեկատվության հիման վրա:

5. Աուդիտորի կողմից էականության սկզբունքը կիրառվում է աուդիտի և պլանավորման, և իրականացման գործընթացում, աուդիտի վրա հայտնաբերված խեղաթյուրումների, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա՝ չճշգրտված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, ազդեցությունը գնահատելիս, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության մեջ կարծիք կազմելիս (հղում՝ պար. Ա1):

6. Աուդիտի պլանավորման ժամանակ, աուդիտորը դատողություններ է անում այն խեղաթյուրումների չափի վերաբերյալ, որոնք կհամարվեն էական: Նշված դատողությունները հիմք են ծառայում՝

- (ա) ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների որոշման համար,
- (բ) էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտանբերման և գնահատման համար,
- (գ) հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների որոշման համար:

Աուդիտի պլանավորման ժամանակ որոշված էականությունը անպայմանորեն չի սահմանում այն գումարը, որից ներքև չճշգրտված խեղաթյուրումները՝ առանձին կամ միասին վերցրած, միշտ կգնահատվեն որպես ոչ էական: Որոշ խեղաթյուրումներին վերաբերող հանգամանքներ աուդիտորին կարող են ստիպել դրանք գնահատել որպես էական՝ անգամ եթե դրանք ցածր են էականության մակարդակից: Չնայած որ ընդունված չէ աուդիտորական ընթացակարգերը մշակել այնպես, որ երևան հանվի այն խեղաթյուրումները, որոնք կարող են էական լինել միայն իրենց բնույթից կախված, այնուհանդերձ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա դրանց ազդեցությունը գնահատելիս, հաշվի է առնում չճշգրտված խեղաթյուրումների ոչ միայն չափը, այլ նաև բնույթը, ինչպես նաև դրանց ի հայտ գալու մասնավոր դեպքերը<sup>3</sup>:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

7. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակը**

8. Աուդիտորի նպատակն է աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի համապատասխան ձևով կիրառումը:

### **Սահմանում**

<sup>3</sup> ԱՄՍ 450 պարագրաֆ Ա16.

9. ԱՄՍ-ի նպատակներից ելնելով, արդյունավետ էականությունը նշանակում է աուդիտորի կողմից սահմանած գումար կամ գումարներ, որոնք ցածր են ամբողջությամբ դիտարկվող ֆինանսական հաշվետվությունների համար հաշվարկված էականության մակարդակից՝ և որը նպատակ ունի նվազեցնելու ամբողջությամբ դիտարկվող ֆինանսական հաշվետվությունների համար հաշվարկված էականությունից չճգրտված ու չհայտնաբերված խեղաթյուրումների ընդհանուր գումարի գերազանցման հավանականությունը՝ մինչև համապատասխանորեն ցածր մակարդակի: Կիրառելիության դեպքում, ներկայացված էականությունը վերաբերում է նաև աուդիտորի կողմից սահմանված այն գումարին կամ գումարներին, որոնք ավելի ցածր են առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակից կամ մակարդակներից:

## **Պահանջներ**

### **Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը**

10. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս, աուդիտորը պետք է որոշի ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության, էականության մակարդակը: Եթե, կազմակերպության հատուկ իրադարձությունների արդյունքում, առկա են մեկ կամ մի քանի առանձին դասերի գործառնություններ, հաշվի մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնց ավելի փոքր գումարների խեղաթյուրումները, կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ ավելի կազդեն օգտագործողների ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա, քան ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի նաև այդ առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների համար կիրառվող էականության մակարդակը կամ մակարդակները (հղում՝ պար. Ա2-Ա11):
11. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների որոշման նպատակով աուդիտորը պետք է սահմանի արդյունավետ էականության մակարդակը (հղում՝ պար. Ա12):

### **Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ**

12. Աուդիտորը պետք է վերանայի ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության մակարդակը (իսկ կիրառելիության դեպքում՝ նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները), եթե աուդիտի ընթացքում հայտնի է դառնում այնպիսի տեղեկատվություն, որը կստիպեր նրան նախապես սահմանել էականության այլ գումար (կամ գումարներ) (հղում՝ պար. Ա13):
13. Եթե աուդիտորը գալիս է այնպիսի եզրահանգման, որ ֆինանսական հաշվետվությունների համար ամբողջությամբ վերցրած էականության ավելի ցածր մակարդակը ավելի համապատասխան է, (իսկ կիրառելիության դեպքում՝ նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները), քան մինչ այդ որոշված մակարդակն էր, ապա նա պետք է որոշի արդյոք անհրաժեշտություն կա փոխել արդյունավետ

էականությունը, և արդյոք հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները փոփոխության ենթակա չեն:

### **Փաստաթղթավորում**

14. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի հետևյալ գումարները և դրանց որոշման ժամանակ նկատի ունեցած հանգամանքները<sup>4</sup>
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների որպես ամբողջության էականության մակարդակը (տես պարագրաֆ 10),
  - (բ) կիրառելիության դեպքում նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները (տես պարագրաֆ 10),
  - (գ) արդյունավետ էականության մակարդակը (տես պարագրաֆ 11), և
  - (դ) աուդիտի ընթացքում տեղ գտած (ա)-(գ) կետերում նշվածների փոփոխությունները (տես պարագրաֆներ 12-13):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը (հղում պար. 5)**

- Ա1. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնելիս, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներն են ձեռք բերել ողջամիտ երաշխիք այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն զերծ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում առաջացած էական խեղաթյուրումներից, դրանով իսկ աուդիտորին հնարավորություն տալով արտահայտելու կարծիք այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են, բոլոր էական առումներով, կիրառվող հաշվապահական հաշվետվությունների հիմունքի համաձայն, ինչպես նաև՝ տալ եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, այն հաղորդակցելով աուդիտորական հայտնաբերումների համաձայն, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ-երով<sup>5</sup>: Աուդիտորը ձեռք բերելով համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույց ձեռք է բերում ողջամիտ երաշխիք, որը նպատակ ունի աուդիտորական ռիսկը նվազեցնելու մինչև ընդունելի ցածր մակարդակի<sup>6</sup>: Աուդիտորական ռիսկը այն ռիսկն է, որ աուդիտորը անհամապատասխան աուդիտորական կարծիք է հայտնում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները էապես խեղաթյուրված են: Աուդիտորական ռիսկը էական խեղաթյուրման ռիսկերի և չհայտնաբերման ռիսկի գործառույթն է<sup>7</sup>: Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը հաշվի է առնվում աուդիտի ամբողջ ընթացքում, մասնավորապես, երբ
- (ա) հայտնաբերվում և գնահատվում են էական խեղաթյուրման ռիսկերը<sup>8</sup>

<sup>4</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6

<sup>5</sup> ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 11.

<sup>6</sup> ԱՄՍ 200 պարագրաֆ 17

<sup>7</sup> ԱՄՍ 200 պարագրաֆ 13(գ)

<sup>8</sup> ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>

- (բ) որոշվում են աուդիտի հետագա ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները<sup>9</sup> և
- (գ) գնահատվում են չճշգրտված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, ազդեցությունը ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների<sup>10</sup>, այնպես էլ աուդիտորական եզրակացության կարծիքի ձևավորման վրա<sup>11</sup>:

## **Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը**

*Նկատարումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար (հղում՝ պար. 10)*

Ա2. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների դեպքում, շատ հաճախ օրենսդրական և կարգավորող մարմինները հաշվետվությունների հիմնական օգտագործողներն են: Ավելին, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են օգտագործվել տնտեսական որոշումներից զատ, այլ որոշումներ կայացնելու համար: Այդ իսկ պատճառով հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտում ֆինանսական հաշվետվությունների որպես ամբողջության էականության մակարդակի (իսկ կիրառելիության դեպքում նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակի կամ մակարդակների) որոշումը ներգործության է ենթարկվում օրենսդրական, կանոնակարգող կամ այլ մարմինների կողմից, ինչպես նաև հանրային ոլորտի ծրագրերի նկատմամբ օրենսդրական մարմինների և հասարակության ունեցած ֆինանսական տեղեկետվության կարիքներից կախված:

*Հենակետային տվյալների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էականությունն որոշելիս (հղում՝ պար. 10)*

Ա3. էականության որոշումը ընդգրկում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Ֆինանսական հաշվետվությունների որպես ամբողջության, էականության մակարդակը որոշելիս հաճախ, որպես ելակետ է վերցվում ընտրված հենակետային տվյալի նկատմամբ ինչ-որ տոկոսի կիրառումը: Հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել համապատասխան հենակետային տվյալների ընտրության վրա, ընդգրկում են հետևյալը՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների տարրեր (օրինակ՝ ակտիվներ, պարտավորություններ, կապիտալ, եկամուտներ, ծախսեր),
- արդյոք կան այնպիսի հոդվածներ, որոնց վրա արժե հրավիրել առանձին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ուշադրությունը (օրինակ՝ ֆինանսական գործունեության գնահատման նպատակով օգտագործողները կարող են ուշադրությունները սևեռել շահույթի, հասույթի և զուտ ակտիվների վրա),
- իր կյանքի ցիկլում գտնվող կազմակերպության գործունեության բնույթը, ինչպես նաև տնտեսության ու տնտեսական իրավիճակը, որտեղ գործում է տվյալ կազմակերպությունը,
- կազմակերպության սեփականության կառուցվածքը և, թե ինչպես է այն ֆինանսավորվում (օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը ֆինանսավորվում է բացառապես պարտավորություններով, և ոչ կապիտալով, ապա օգտագործողները կարող են

<sup>9</sup> ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

<sup>10</sup> ԱՄՍ 450.

<sup>11</sup> ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>

ավելի մեծ ուշադրություն դարձնել ակտիվներին և դրանց նկատմամբ առկա պահանջներին, քան կազմակերպության շահույթին), և

- հենակետային տվյալների հարաբերական փոփոխականությունը:

- Ա4. Հենակետային տվյալների օրինակներ, որոնք կարող են համապատասխան լինել կախված կազմակերպությունում առկա իրադարձություններից, ընդգրկում են հաշվետու եկամտի այնպիսի դասեր, ինչպիսիք են օրինակ՝ շահույթը մինչև հարկումը, ընդհանուր հասույթը, համախառն շահույթը և ընդհանուր ծախսերը, ընդհանուր կապիտալը կամ զուտ ակտիվների արժեքը: Անընհատ գործունեությունից շահույթը մինչև հարկումը հաճախ օգտագործվում է շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների համար: Երբ անընդհատ գործունեությունից շահույթը մինչև հարկումը փոփոխական է, ապա այլ հենակետային տվյալների օգտագործումը կարող է ավելի տեղին լինել, ինչպիսիք են օրինակ՝ համախառն շահույթը կամ ընդհանուր հասույթը:
- Ա5. Ընտրված հենակետային տվյալներին վերաբերող համապատասխան ֆինանսական տվյալները սովորաբար ընդգրկում են նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական արդյունքներն ու ֆինանսական վիճակը, հաշվետու տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթվի ֆինանսական արդյունքներն ու ֆինանսական վիճակը, ընթացիկ ժամանակաշրջանի կանխատեսումները և բյուջեն՝ ճշգրտված կազմակերպությունում տեղ գտած իրադարձությունների կարևոր փոփոխությունների (օրինակ՝ կարևոր ձեռնակատիրական ձեռքբերումը), ինչպես նաև տնտեսության կամ տնտեսական միջավայրում, որտեղ գործունեություն է ծավալում կազմակերպությունը, տեղ գտած համապատասխան փոփոխությունների համաձայն: Օրինակ, երբ որոշակի կազմակերպության համար ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության որոշման համար որպես ելակետ է վերցվում արևմտյան գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի ինչ-որ տոկոս, դեպքերը որոնք բերում են այդ շահույթի բացառություն կազմող աճին կամ նվազմանը, կարող են աուդիտորին առաջնորդել եզրահանգում անելու, որ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության որոշման համար ավելի համապատասխան կլինի օգտագործել արևմտյան գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի նախորդ արդյունքների վրա հիմնված նորմավորված թիվը:
- Ա6. Էականությունը վերաբերում է այն ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը եզրակացություն է տալիս: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են տասերկու ամսից ավել կամ պակաս ժամանակաշրջանների համար, որը կարող է լինել նոր ստեղծված կազմակերպության կամ հաշվետու ժամանակաշրջանի փոփոխման դեպքում, ապա էականությունը վերաբերում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններին:
- Ա7. Ընտրված հենակետային տվյալների նկատմամբ կիրառվող տոկոսի որոշումը ընդգրկում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Ընտրված հենակետային տվյալի և տոկոսի միջև գոյություն ունի փոխկապակցվածություն, այսպես օրինակ՝ անընհատ գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի նկատմամբ կիրառվող տոկոսը սովորաբար ավելի բարձր կլինի, քան ընհանուր հասույթի նկատմամբ կիրառվող տոկոսը: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է ենթադրել, որ անընդհատ գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի հինգ տոկոսը համապատասխան կլինի արդյունաբերական տնտեսությունում գործող շահույթ հետապնդող կազմակերպության համար, մինչդեռ շահույթ չհետապնդող կազմակերպություն համար՝ համապատասխան կլինի ընդհանուր հասույթի կամ ծախսերի մեկ տոկոսը: Բարձր

կամ ցածր տոկոսադրույքները կարող են համապատասխան համարվել իրադրություններից կախված:

### **Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա8. Եթե կազմակերպության անընդհատ գործունեությունից շահույթը մինչև հարկումը մշտապես պայմանական է, որը կարող է լինել սեփականտիրոջ կողմից ղեկավարվող կազմակերպության դեպքում, որտեղ սեփականատերը աշխատավարձի տեսքով վերցնում է մինչև հարկումը շահույթի մեծ մասը, ապա տվյալ դեպքում որպես հենակետային տվյալ ավելի հարմար կլինի վերցնել շահույթը մինչև աշխատավարձը և հարկումը:

### **Նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

Ա9. Հանրային ոլորտի կազմակերպության աուդիտի դեպքում, ընդհանուր ծախսերը կամ զուտ ծախսերը (ծախսեր հանած հասույթ կամ ծախսումներ հանած մուտքեր) կարող են ծառայել որպես հենակետային տվյալներ ծրագրի գործառույթների համար: Եթե հանրային ոլորտի կազմակերպությունը հանրային ակտիվների պահառու է, ապա այդ ակտիվները կարող են ծառայել որպես համապատասխան հենակետային տվյալներ:

*Առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները (հղում՝ պար. 10)*

Ա10. Հանգամանքները, որոնք կարող են մատնանշել մեկ կամ մի քանի առանձին դասի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների առկայություն, որոնց ավելի փոքր գումարների խեղաթյուրումները, կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ ավելի կազդեն օգտագործողների ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա, քան ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունն է, ընդգրկում են հետևյալը՝

- արդյոք օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը ազդում է օգտագործողների՝ որոշակի հողվածների չափման կամ բացահայտման ակնկալիքների վրա (օրինակ, կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները, ղեկավարության կամ կառավարման համար պատասխանատու անձանց վարձատրությունները),
- այն տնտեսության ճյուղին վերաբերող բացահայտումները, որում գործում է կազմակերպությունը (օրինակ՝ հետազոտության և զարգացման ծախսերը դեղագործական կազմակերպության համար),
- արդյոք ուշադրություն է դարձվել կազմակերպության գործարարության այն բնագավառներին, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված են առանձին (օրինակ՝ նոր ձեռք բերված գործարարություն):

Ա11. Աուդիտորը, կազմակերպության հատուկ իրադաճությունների արդյունքում այդպիսի դասի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների առկայությունը նկատի ունենալիս, կարող է օգտակար համարել պատկերացում կազմել ղեկավարության և կառավարման համար պատասխանատու անձանց տեսակետների և ակնկալիքների վերաբերյալ:

*Արդյունավետ էականություն (հղում՝ պար. 11)*



Ա12. Աուդիտի պլանավորումը միայն առանձին էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման նպատակով անտեսում է այն փաստը, որ առանձին ոչ էական խեղաթյուրումների համախումբը կարող է ստիպել ֆինանսական հաշվետվություններին լինել էականորեն խեղաթյուրված, որը և չի թողնում ոչ մի լուսանցք հնարավոր չհայտնաբերված խեղաթյուրումների համար: Արդյունավետ էականությունը (որը, ինչպես սահմանվեց, մեկ կամ մի քանի գումարներ են) սահմանվում է մինչև համապատասխան ցածր մակարդակ նվազեցնելու չճշգրտված ու չհայտնաբերված խեղաթյուրումների ընդհանուր գումարի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էականության մակարդակից գերազանցման հավականությունը: Նմանպես, առանձին դասի գործողությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների համար որոշված էականության մակարդակին վերաբերող արդյունավետ էականությունը սահմանվում է մինչև համապատասխան ցածր մակարդակ նվազեցնելու այդ առանձին դասի գործողությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումներ չճշգրտված ու չհայտնաբերված խեղաթյուրումների ընդհանուր գումարի՝ տվյալ դասի գործողությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակից գերազանցման հավականությունը: Արդյունավետ էականության որոշումը հասարակ մեխանիկական հաշվարկ չէ և ընդգրկում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Այն ներգործության է ենթարկվում կազմակերպության մասին աուդիտորի հասկացությունից կախված, որը թարմացվում է ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի կատարման արդյուքում, ինչպես նաև նախկին աուդիտների ժամանակ հայտնաբերված խեղաթյուրումների բնույթից և ծավալներից, որի հետևանքով և ընթացիկ ժամանակաշրջանի խեղաթյուրումների վերաբերյալ աուդիտորի ակնկալիքներից կախված:

### **Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ (հղում պար. 12)**

Ա13. Կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոխել ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էականության մակարդակը (իսկ կիրառելիության դեպքում նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) աուդիտի ընթացքում տեղ գտած իրադարձությունների փոփոխման (օրինակ՝ կազմակերպության գործարարության մեծ մասի օտարման վերաբերյալ որոշում), նոր տեղեկատվության, կամ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կատարման արդյունքում կազմակերպության և նրա գործունեության մասին աուդիտորի ունեցած պատկերացման փոփոխման արդյունքում: Օրինակ՝ եթե աուդիտի ժամանակ պարզ է դառնում, որ ֆինանսական փաստացի արդյուքները մեծ հավանականությամբ զգալիորեն տարբերվելու են ժամանակաշրջանի վերջում ակնկալվող ֆինանսական արդյուքներից, որոնք նախապես օգտագործվել էին որոշելու ֆինանսական հաշվետվությունների որպես ամբողջության էականության մակարդակը, ապա աուդիտորը փոխում է էականության այդ մակարդակը:

**ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 330**  
**ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԳՆԱՀԱՏՎԱԾ ՌԻՍԿԵՐԻ**  
**ԱՌՆՉՈՒԹՅԱՄԲ**  
**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակը</b> .....	3
<b>Սահմանումներ</b> .....	4
<b>Պահանջները</b>	
Համընդհանուր գործողություններ.....	5
Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին՝ հավաստումների մակարդակում.....	6-23
Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը.....	24
Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության գնահատումը .....	25-27
Փաստաթղթավորում.....	28-30
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Համընդհանուր գործողություններ.....	Ա1-Ա3
Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին՝ հավաստումների մակարդակում .....	Ա4-Ա58
Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը .....	Ա59
Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության գնահատումը .....	Ա60-Ա62
Փաստաթղթավորում .....	Ա63

<<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 330-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է աուդիտորի պարտականությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում նախագծել ու իրականացնել համապատասխան գործողություններ՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ, որոնք ճանաչվել ու գնահատվել են աուդիտորի կողմից համաձայն ԱՄՍ 315-ի<sup>1</sup>:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակը**

3. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վերաբերյալ՝ այդ ռիսկերին համապատասխան գործողությունների նախագծման ու իրականացման միջոցով:

### **Սահմանումներ**

4. ԱՄՍ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
  - (ա) համապարփակ ընթացակարգեր՝ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու համար: Համապարփակ ընթացակարգերը ներառում են՝
    - (i) մանրամասների ստուգում (գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների),
    - (ii) համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր,
  - (բ) վերահսկողության թեստեր՝ աուդիտորական ընթացակարգ, որը նախատեսված է հավաստումների մակարդակում վերահսկողության գնահատման համար՝ դրանց կողմից էական խեղաթյուրումների կանխարգելման կամ հայտնաբերման ու շտկման առումով:

### **Պահանջները**

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315 <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

## Համընդհանուր գործողություններ

5. Աուդիտորը պետք է նախագծի ու իրականացնի համընդհանուր գործողություններ՝ ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերին հասցեագրման նպատակով (հղում պարագրաֆ Ա1-Ա3):

## Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին՝ հավաստումների մակարդակում

6. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները հիմնված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա և ի պատասխան են այդ ռիսկերին (հղում պար.Ա4-Ա8):
7. Իրականացման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման նպատակով աուդիտորը պետք է
  - (ա) հավաստումների մակարդակում դիտարկի էական խեղաթյուրման ռիսկին տրված գնահատականի հիմքերը՝ գործառնությունների յուրաքանչյուր դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման համար, ներառյալ.
    - (i) էական խեղաթյուրման հավանականությունը՝ գործառնությունների համապատասխան դասին, հաշվի մնացորդին կամ բացահայտմանը բնորոշ առանձնահատուկ գծերի հետևանքով (այսինքն՝ բնորոշ ռիսկը), և
    - (ii) թե ռիսկի գնահատումը արդյոք նկատի է առնում համապատասխան վերահսկողությունները (այսինքն՝ վերահսկողության ռիսկը), այդ կապակցությամբ պահանջելով աուդիտորից ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, թե վերահսկողությունները արդյոք արդյունավետորեն են գործում (այսինքն՝ աուդիտորը նախատեսում է հենվել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա՝ համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը որոշելու նպատակով) (հղում պարագրաֆ Ա9-Ա18),
  - (բ) ձեռք բերել այնքանով ավելի շատ աուդիտորական ապացույցներ, որքանով բարձր է աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկը (հղում պար.Ա19):

## Վերահսկողության թեստեր

8. Աուդիտորը պետք է նախագծի ու իրականացնի վերահսկողության թեստեր՝ ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համապատասխան վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, եթե
  - (ա) հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի աուդիտորի գնահատականը ներառում է այն ակնկալիքը, որ վերահսկողությունները գործում են արդյունավետ (այսինքն՝ աուդիտորը նախատեսում է հենվել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա՝ համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը որոշելու նպատակով), կամ
  - (բ) համապարփակ ընթացակարգերը միայնակ չեն կարող ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հավաստումների մակարդակում (հղում պարագրաֆ Ա20-Ա24):

9. Վերահսկողության թեստերի նախագծման ու իրականացման ընթացքում աուդիտորը պետք է ձեռք բերի այնքան ավելի շատ համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքան ավելի մեծ է աուդիտորի վստահությունը վերահսկողության արդյունավետության նկատմամբ (հղում պար.Ա25):

#### Վերահսկողության թեստերի բնույթն ու չափը

10. Վերահսկողության թեստերի նախագծման ու իրականացման ժամանակ, աուդիտորը պետք է
  - (ա) իրականացնի հարցումների հետ համակցված աուդիտորական այլ ընթացակարգեր՝ ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, ներառյալ՝
    - (i) ինչ չափով է վերահսկողությունը գործադրվել այն ժամանակահատվածներում, որ ժամանակահատվածների աուդիտը որ իրականացվում է,
    - (ii) ինչ հետևողականությամբ են դրանք գործադրվել, և
    - (iii) ում կողմից և ինչ միջոցներով են դրանք գործադրվել (հղում պար.Ա26-Ա29),
  - (բ) որոշել, թե ստուգման ենթակա վերահսկողությունները կախված են արդյոք այլ վերահսկողությունից (անուղղակի վերահսկողության) և, եթե այո, արդյոք անհրաժեշտ է ձեռք բերել նման անուղղակի վերահսկողության արդյունավետ գործառնությունը հիմնավորող աուդիտորական ապացույցներ (հղում պար.Ա30-Ա31):

#### Վերահսկողության թեստերի ժամկետները

11. Աուդիտորը պետք է թեստավորի որոշակի ժամանակաշրջանի վերահսկողությունները կամ աուդիտի ենթակա ողջ այն ժամանակաշրջանի վերահսկողությունները, որի համար նա նախատեսում է հիմնվել այդ վերահսկողության վրա՝ ըստ ստորև բերված պարագրաֆներ 12-ի և 15-ի, որպեսզի ապահովի համապատասխան հիմք՝ վերահսկողության նկատմամբ իր վստահության համար (հղում պար.Ա32):

#### Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը

12. Եթե աուդիտորը վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացույցները ձեռք է բերում միջանկյալ ժամանակատվածում, ապա նա պարտավոր է
  - (ա) ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ միջանկյալին հաջորդող աուդիտի ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած էական փոփոխությունների վերաբերյալ վերահսկողության նկատմամբ, և
  - (բ) որոշել այն լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցները, որոնք պետք է ձեռք բերվեն մնացյալ ժամանակահատվածի համար (հղում պար.Ա33-Ա34):

#### Նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը

13. Որոշելու համար, թե պատշաճ կլինի արդյոք օգտագործել նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության

վերաբերյալ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, և համանմանորեն որոշելու մինչև կրկին անգամ իրականացվելիք վերահսկողության թեստերը ընկած հնարավոր թույլատրելի ժամանակաշրջանի տևողությունը, աուդիտորը պետք է դիտարկի հետևյալը՝

- (ա) ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մյուս մասերի արդյունավետությունը, այդ թվում՝ վերահսկողության միջավայրը, վերահսկողության նկատմամբ կազմակերպության կողմից անցկացվող մոնիտորինգը և կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը,
- (բ) վերահսկողության առանձնահատկություններից բխող ռիսկերը, այդ թվում՝ վերահսկողությունը մեքենայացված է, թե ոչ,
- (գ) SS-ի ընդհանուր վերահսկողության արդյունավետությունը,
- (դ) կազմակերպության վերահսկողության արդյունավետությունն ու դրա կիրառումը, այդ թվում՝ նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում նկատված վերահսկողության կիրառման շեղումների բնույթն ու աստիճանը, ինչպես նաև, թե կատարվել են արդյոք անձնակազմի փոփոխություններ, որոնք էական ազդեցություն կունենան վերահսկողության կիրառման վրա,
- (ե) թե որոշակի վերահսկողության համակարգում փոփոխությունների բացակայությունը արդյոք առաջ բերում է փոփոխվող հանգամանքների պատճառով ծագող ռիսկեր,
- (զ) էական խեղաթուրումների ռիսկերը և վերահսկողության նկատմամբ վստահության աստիճանը (հղում՝ պար.Ա35):

14. Եթե աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել նախորդ աուդիտի ժամանակ առանձին վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցները, ապա նա պետք է հաստատի այդ ապացույցների շարունակական համապատասխանությունը՝ ձեռք բերելով լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, թե նախորդ աուդիտին հաջորդող ժամանակաշրջանում տվյալ վերահսկողության նկատմամբ արդյոք տեղի ունեցել են էական փոփոխություններ: Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի այդ ապացույցները՝ կատարելով ուսունասիրությունների ու ստուգումների հետ համակցված հարցումներ, որպեսզի հաստատի այդ որոշակի վերահսկողության նկատմամբ ունեցած պատկերացումները, և

- (ա) եթե տեղի են ունեցել նախորդ աուդիտի աուդիտորական ապացույցների շարունակական համապատասխանության վրա ազդող փոփոխություններ, ապա աուդիտորը պետք է ստուգի վերահսկողությունը ընթացիկ աուդիտի ժամանակ (հղում՝ պար.Ա36),
- (բ) եթե նման փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել, ապա աուդիտորը վերահսկողությունը ամբողջությամբ պետք է թեստի ենթարկի առնվազն յոթաքանյուր երրորդ աուդիտը մեկ անգամ, իսկ յոթաքանյուր աուդիտի դեպքում պետք է թեստի ենթարկի որոշ քանակի վերահսկողություններ, որպեսզի խույս տա ամբողջությամբ այն վերահսկողությունները ստուգելու հնարավոր ելքից, որոնց վրա նա նախատեսում է հենվել տվյալ աուդիտի ժամանակաշրջանում չկատարելով վերահսկողության թեստեր հետագա երկու աուդիտորական ժամանակաշրջանների ընթացքում (հղում՝ պար.Ա37-39):

## Վերահսկողությունը նշանակալի ռիսկերի նկատմամբ

15. Եթե աուդիտորը պլանավորում է հենվել իր կողմից նշանակալի դիտված ռիսկի նկատմամբ առկա վերահսկողության վրա, ապա նա այդ վերահսկողությունը պետք ստուգի ընթացիկ ժամանակաշրջանում:

## Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության գնահատում

16. Համապատասխան վերահսկողության գործառնական արդյունավետության դիտարկման ժամանակ, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները արդյոք մատնանշում են, որ վերահսկողությունը արդյունավետորեն չի գործում: Այնտուհասանիվ, համապարփակ ընթացակարգերով հայտնաբերման ենթակա խեղաթյուրումների բացակայությունը չի հանդիսանում այնպիսի աուդիտորական ապացույց, որ ստուգման ենթարկվող հավաստումներին առնչվող վերահսկողությունը արդյունավետ է (հղում պար.Ա40):
17. Եթե աուդիտորը շեղումներ է հայտնաբերում այն վերահսկողությունների նկատմամբ, որոնց վրա նա նախատեսում էր հենվել, ապա պետք է կատարի որոշակի հարցումներ՝ ընկալելու համար առկա հանգամանքներն ու դրանց հնարավոր հետևանքները, նաև պետք է որոշի (հղում պար.Ա41).
  - (ա) թե վերահսկողության թեստերը արդյոք համապատասխան հիմք ապահովում են դրանց նկատմամբ վստահություն ունենալու համար,
  - (բ) թե վերահսկողության լրացուցիչ թեստեր արդյոք անհրաժեշտ են,
  - (գ) թե խեղաթյուրումների հավանական ռիսկերը արդյոք պետք է հասցեագրվեն համապարփակ ընթացակարգերի կիրառմամբ:

## Համապարփակ ընթացակարգեր

18. Անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ էական դիտվող գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների նկատմամբ (հղում պար.Ա42-Ա47):
19. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե, որպես համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր, անհրաժեշտ է արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերի կատարումը (հղում պար.Ա48-Ա51):

## Ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող համապարփակ ընթացակարգեր

20. Աուդիտորի կողմից իրականացվող համապարփակ ընթացակարգերը պետք է ներառեն ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը՝
  - (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանեցումը կամ համաձայնեցումը դրանց հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներին, և
  - (բ) էական հաշվապահական գրքային մուտքագրումների ու ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ կատարված համապատասխանեցնող այլ գործառնությունների քննություն (հղում պար.Ա52):

## Համապարփակ ընթացակարգեր՝ ի պատասխան նշանակալի ռիսկերին

21. Եթե աուդիտորը սահմանել է, որ հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը նշանակալի ռիսկ է, ապա նա պետք է իրականացնի համապարփակ ընթացակարգեր, որոնք կկատարվեն հատկապես այդ ռիսկին պատասխանելու նպատակով: Երբ նշանակալի ռիսկի նկատմամբ կիրառվող մոտեցումը բաղկացած է միայն համապարփակ ընթացակարգերից, ապա այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն մանրամասների ստուգում (հղում պար.Ա53):

## Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման ժամանակը

22. Եթե համապարփակ ընթացակարգերը կատարվում են միջանկյալ ամսաթվին, ապա աուդիտորը պետք է ընդգրկի մնացյալ ժամանակահատվածը, իրականացնելով հետևյալը՝
  - (ա) վերահսկողության թեստերի հետ համակցված համապարփակ ընթացակարգեր՝ միջանկյալ ժամանակամիջոցում, կամ
  - (բ) եթե աուդիտորը որոշում է, որ միջանկյալ ամսաթվին կատարված համապարփակ ընթացակարգերը բավարար են, ապա պետք է իրարականացնի միայն լրացուցիչ համապարփակ ընթացակարգեր, որը կապահովի ողջամիտ հիմք՝ աուդիտորական հետևությունները միջանկյալ ամսաթվից աուդիտի ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթվը տարածելու համար (հղում պար.Ա54-57):
23. Եթե խեղաթյուրումները, որոնք աուդիտորը չէր ակնկալել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ, հայտնաբերվել են միջանկյալ ամսաթվին, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ենթակա են ձևափոխման համապատասխան ռիսկի գնահատման գործընթացն ու մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկող համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու շրջանակները (հղում պար.Ա58):

## Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը

24. Աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ գնահատելու համար, թե ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանրական ներկայացումը, ներառյալ կից բացահայտումները, արդյոք համապատասխանում են գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներին (հղում պար.Ա59):

## Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության գնահատումը

25. Իրականանացված աուդիտորական ընթացակարգերի ու ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների վրա հիմնվելով, աուդիտորը, նախքան աուդիտորական եզրակացության կազմումը, պետք է գնահատի, թե հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի կատարված գնահատումն արդյոք դեռևս պահպանում է իր համապատասխանությունը (հղում պար.Ա60-Ա61):
26. Աուդիտորը պետք է հետևություն անի, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Իր կարծիքը ձևավորելիս, աուդիտորը պետք է նկատի ունենա բոլոր կարևոր աուդիտորական ապացույցները՝ առանց հաշվի առնելու, թե դրանք հիմնավորում կամ հերքում են ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում կատարված հավաստումները (հղում պար.Ա62):



27. Եթե աուդիտորը ձեռք չի բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվության էական հավաստումների առնչությամբ, ապա նա պետք է փորձի ձեռք բերել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ նա պետք է արտահայտի վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց:

### **Փաստաթղթավորում**

28. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը.<sup>2</sup>

- (ա) ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողությունները, ինչպես նաև իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը,
- (բ) նշյալ աուդիտորական ընթացակարգերի կապակցումը հավաստումների մակարդակում առկա գնահատված ռիսկերին, և
- (գ) աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ եզրակացությունները, երբ դրանք այնքան էլ հստակ չեն (հղում պար.Ա63):

29. Եթե աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել նախկին աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցները, ապա աուդիտորական փաստաթղթերում նա պետք է ներառի իր կողմից արված հետևությունները՝ նախորդ աուդիտի ընթացքում թեստավորման ենթարկված նշյալ վերահսկողությանը վրա հիմնվելու վերաբերյալ:

30. Աուդիտորի փաստաթղթերը պետք է ներկայացնեն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համաձայն են կամ համապատասխանում են դրանց հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներին:

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Համընդհանուր գործողություններ (հղում պար.5)**

<sup>2</sup> 1. Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողությունները կարող են ներառել՝

- մասնագիտական կասկածամտության պահպանման անհրաժեշտության շեշտադրումն՝ ուղղված աուդիտորական առաջադրանքի անձնակազմին,
- հանձնարարությունների նշանակումը առավել փորձառու կամ առանձնահատուկ հմտություններ ունեցող անձնակազմին կամ փորձագետներին,
- առավել շատ հսկողության ապահովումը,

<sup>2</sup> ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթավորումը», պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6

- անկանխատեսելիության լրացուցիչ տարրերի ներառումը իրականացման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի ընտրության ժամանակ,
  - աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի ու չափի նկատմամբ ընդհանուր փոփոխությունների կատարումը, օրինակ. համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը ժամանակաշրջանի վերջում միջանկյալ ժամանակահատվածի փոխարեն, կամ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի ձևափոխումը առավել համոզիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով:
- 2 2. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում, և դրա միջոցով, աուդիտորի համընդհանուր գործողությունների գնահատումը, կրում է վերահսկողության միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների ազդեցությունը: Արդյունավետ վերահսկողության միջավայրը կարող է հնարավորության տալ աուդիտորին ավելի մեծ հավատ ունենալ ներքին վերահսկողության համակարգի ու ավելի մեծ վստահություն կազմակերպության ներսում հայտնաբերված աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ, այդպիսով, օրինակ, հնարավորություն տալ աուդիտորին որոշ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել միջանկյալ ժամանակահատվածում և ոչ թե ժամանակաշրջանի վերջում: Ներքին վերահսկողության միջավայրի թերությունները, այնուամենայնիվ, կարող են ունենալ հակառակ ազդեցություն. օրինակ, աուդիտորը կարող է արձագանքել անարդյունավետ վերահսկողության միջավայրին հետևյալ կերպ`
- անցկացնել ավելի շատ աուդիտորական ընթացակարգեր ժամանակաշրջանի վերջում, քան միջանկյալ ժամանակահատվածում,
  - համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերել առավել մեծ քանակությամբ աուդիտորական ապացույցներ,
  - ավելացնել աուդիտի շրջանակներում ներառման ենթակա ոլորտների քանակը:
- 2 3. Նման նկատառումները, հետևապես, էական առնչություն ունեն աուդիտորի ընդհանուր մոտեցման հետ, օրինակ, համապարփակ ընթացակարգերին շեշտադրումը (համապարփակ մոտեցում) կամ վերահսկողության թեստերի կիրառումը` համակցված համապարփակ ընթացակարգերի հետ (համակցված մոտեցում):

**Աուդիտորական ընթացակարգեր` ի պատասխան էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի` հավաստումների մակարդակում**

*Հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը (հղում` պար.6)*

- 2 4. Հավաստումների մակարդակում ճանաչված ռիսկերին աուդիտորի գնահատականը հիմք է ապահովում քննարկելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ու իրականացման համապատասխան մոտեցումը: Օրինակ, աուդիտորը կարող է որոշել, որ.
- (ա) միայն վերահսկողության թեստերի իրականացմամբ կարող է հանգեցնել արդյունավետ պատասխան գործողությունների` որոշակի հավաստման առնչությամբ գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերին,
  - (բ) միայն համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումն է դիտվում որպես պատշաճ որոշակի հավաստումների համար, հետևաբար, աուդիտորը բացառում է վերահսկողության ազդեցությունը համապատասխան ռիսկի գնահատման

գործընթացի նկատմամբ: Դա կարող է լինել այն պատճառով, որ աուդիտորի ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը չեն նույնացրել հավաստմանը պատշաճ արդյունավետ վերահսկողություն, կամ վերահսկողության թեստավորումը կարող է լինել անարդյունավետ, և հետևապես, աուդիտորը համապարփակ ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու շրջանակների որոշման ժամանակ մտադիր չի լինի հենվել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա, կամ

(գ) վերահսկողության թեստերի ու համապարփակ ընթացակարգերի համատեղ կիրառության համակցված մոտեցումը արդյունավետ մոտեցում է:

Այնուամենայնիվ, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 18-ում, անկախ ընտրված մոտեցումից, աուդիտորը նախագծում և իրականացնում է համապարփակ ընթացակարգեր՝ յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման նկատմամբ:

- 2 5. Աուդիտորական ընթացակարգի բնույթը վերաբերում է դրա նպատակին (այսինքն՝ վերահսկողության թեստերին կամ համապարփակ ընթացակարգերին) և դրա տեսակին (այսինքն՝ ստուգումներին, ուսումնասիրությանը, հարցումներին, հաստատումներին, վերահաշվարկներին, գործընթացի կրկին անգամ իրականացմանը կամ վերլուծական ընթացակարգերին): Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը մեծ կարևորություն է ներկայացնում գնահատված ռիսկերին պատասխան գործողությունների տեսանկյունից:
- 2 6. Աուդիտորական ընթացակարգի իրականացման ժամանակահատվածը վերաբերում է այն ժամանակահատվածին, երբ դա իրականացվել է կամ այն ժամանակաշրջանին կամ ամսաթվին, որոնց նկատմամբ աուդիտորական ապացույցները կիրառվում են:
- 2 7. Աուդիտորական ընթացակարգի քանակը վերաբերում է դրա իրականացվելիք քանակությանը, օրինակ, ընտրանքի չափին կամ վերահսկողական գործունեության նկատմամբ ուսումնասիրությունների քանակին:
- 2 8. Հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծումն ու իրականացումը, որոնց բնույթը, ժամանակն ու չափը հիմնված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա և ի պատասխան են դրանց, հստակ կապ են ապահովում աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի ու ռիսկի գնահատման միջև:

Պատասխան գործողությունները հավաստումների մակարդակում գնահատված ռիսկերին (հղում պար.7(ա))

## **Բնույթը**

- 2 9. Աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկերը կարող են ազդել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի տեսակների և դրանց համակցումների վրա: Օրինակ, երբ գնահատված ռիսկը բարձր է, աուդիտորը, փաստաթղթի ուսումնասիրությունից բացի, կարող է հաստատել պայմանագրի պայմանների ամբողջականությունը մյուս կողմի հետ: Բացի այդ, որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր կարող են լինել առավել պատշաճ որոշ հավաստումների համար, քան մյուսները: Օրինակ, կապված եկամտի հետ, վերահսկողության թեստերը կարող են լինել ամբողջականության հավաստման էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ամենամեծ պատասխան տվող ընթացակարգերը, մինչդեռ

համապարփակ ընթացակարգերն են, որ կարող են լինել տեղի ունենալու հավաստման էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին ամենամեծ պատասխան տվողները:

- <sup>2</sup> 10. Ռիսկին գնահատական տալու փաստարկները տեղին է դիտարկել աուդիտորական ընթացակարգի բնույթի որոշման ժամանակ: Օրինակ, եթե գնահատված ռիսկը, առանց հաշվի առնելու համապատասխան վերահսկողությունը, ցածր է գործառնությունների դասի առանձնահատկությունների հետևանքով, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը միայնակ կապահովեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Մյուս կողմից, եթե գնահատված ռիսկը ցածր է ներքին վերահսկողության հետևանքով, և աուդիտորը նախատեսում է համապարփակ ընթացակարգերը հիմնել նման ցածր գնահատման վրա, ապա նա կիրականացնի վերահսկողության թեստեր, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 8 (ա)-ում:

### **Ժամանակը**

- <sup>2</sup> 11. Աուդիտորը վերահսկողության թեստերը կամ համապարփակ ընթացակարգերը կարող են իրականացնել միջանկյալ ամսաթվին կամ ժամանակաշրջանի վերջում: Որքան բարձր է էական խեղաթյուրումների ռիսկը, այնքան ավելի հավանական է, որ աուդիտորը կարող է որոշել, որ համապարփակ ընթացակարգերը առավել արդյունավետ կլինի իրականացնել ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ ամսաթվին, քան թե ավելի վաղ ժամանակամիջոցում կամ դրանք իրականացնել չձանուցված կամ անկանխագուշակելի ժամանակահատվածներում (օրինակ, ընտրված տեղադիրքերում առանց ծանուցմամբ աուդիտորական ընթացակարգերի անցկացումը): Դա հատկապես համարվում է պատշաճ, երբ դիտարկվում է խարդախության հետևանքով առաջացած ռիսկերին ուղղված պատասխան գործողությունները: Օրինակ, աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ դիտավորյալ խեղաթյուրման կամ մանիպուլյացիոն (մեքենայություն) ռիսկերի ճանաչման դեպքում, այն աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնք նպատակ ունեն տարածելու աուդիտորական եզրահանգումները միջանկյալ ամսաթվից մինչև ժամանակաշրջանի վերջ, կարող են արդյունավետ չլինել:
- <sup>2</sup> 12. Մյուս կողմից, աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը մինչև ժամանակաշրջանի ավարտը կարող է օժանդակել աուդիտորին բացահայտելու աուդիտի ավելի վաղ շրջաններին վերաբերող կարևոր հարցեր, հետևաբար դրանք ղեկավարության օժանդակությամբ լուծելու կամ նման հարցերին արդյունավետ աուդիտորական մոտեցում մշակելու համար:
- <sup>2</sup> 13. Ի լրումն, որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր կարող են իրականացվել միայն ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրանից հետո, օրինակ՝
- Ֆինանսական հաշվետվությունների համաձայնեցումը հաշվապահական գրանցումների հետ,
  - Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում կատարված համապատասխանեցնող գործառնությունների քննումը, և
  - այնպիսի ռիսկերին ուղղված պատասխան ընթացակարգեր, երբ, օրինակ, կազմակերպությունը մտել է ոչ պատշաճ պայմանագրային պարտավորությունների մեջ կամ գործառնությունները չեն ստացել իրենց վերջնական հանգուցալուծումը:

- <sup>2</sup> 14. Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ժամանակի վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկման վրա ազդեցություն ունեցող մյուս պատշաճ գործոնները ներառում են՝
- վերահսկողության միջավայրը,
  - երբ համապատասխան տեղեկատվությունն առկա է (օրինակ, էլեկտրոնային ֆայլերը կարող են հաջորդաբար թարմացվել, կամ ուսունասիրության ենթակա ընթացակարգերը կարող են տեղի ունենալ միայն որոշակի ժամանակահատվածներում),
  - ռիսկի բնույթը (օրինակ, եթե առկա է ուռճացված եկամուտների ռիսկ, եկամուտների ակնկալությունները բավարարվում են վաճառքի հետագա կեղծ համաձայնագրերի ներգրավմամբ, նման դեպքերում աուդիտորը կարող է ցանկանալ քննության առնել ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանագրերը),
  - ժամանակաշրջանը կամ ամսաթիվը, որոնց աուդիտորական ապացույցները վերաբերում են:

## **Ծավալը**

- <sup>2</sup> 15. Անհրաժեշտ դիտված աուդիտորական ընթացակարգի ծավալը որոշվում է էականության, գնահատված ռիսկի ու աուդիտորի կողմից ձեռք բերվող ողջամտության աստիճանից ելնելով: Երբ որևէ առանձին նպատակ իրագործվել է ընթացակարգերի համակցման արդյունքում, յուրաքանչյուր ընթացակարգի չափը դիտարկվում է առանձին: Ընդհանուր առմամբ, աուդիտորական ընթացակարգերի ծավալը ավելանում է, երբ ավելանում է էական խեղաթյուրումների ռիսկը: Օրինակ, խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ուղղված պատասխան գործողությունների ժամանակ տեղին կարող է համարվել ընտրանքի չափի ավելացումը կամ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի առավել մանրամասնեցված իրականացումը: Այնուամենայնիվ, աուդիտորական ընթացակարգի ծավալի ավելացումը արդյունավետ է, եթե միայն աուդիտորական ընթացակարգն ինքը տեղին է համարվում տվյալ ռիսկի առնչությամբ:
- <sup>2</sup> 16. Համակարգչային օժանդակությամբ աուդիտորական տեխնիկական հնարքների օգտագործումը կարող է հնարավոր դարձնել էլեկտրոնային գործառնությունների ու հաշիվների ֆայլերի առավել ընդարձակված ստուգումը, որն օգտակար է, երբ աուդիտորը որոշում է փոփոխել ստուգման աստիճանը, օրինակ, խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ուղղված պատասխան գործողությունների ժամանակ: Նման տեխնիկական հնարքները կարող են օգտագործվել հիմնական էլեկտրոնային ֆայլերից գործառնությունների ընտրանքի դուրսհանման, որոշակի հատկանիշներ ունեցող գործառնությունների տեսակավորման կամ ընտրանքի փոխարեն ամբողջ բազմության ստուգման նպատակներով:

## **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

- <sup>2</sup> 17. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտի համար աուդիտորական իրավասությունը և այլ առանձնահատուկ աուդիտորական պահանջները կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի ու չափի վերաբերյալ աուդիտորի նկատառումների վրա:

## **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

- <sup>2</sup> 18. Փոքր կազմակերպությունների դեպքում, աուդիտորի կողմից հաստատված վերահսկողական գործողությունները կարող են շատ չլինել, կամ դրանց գոյության կամ գործադրման կազմակերպության կողմից փաստաթղթավորման չափը կարող է լինել սահմանափակ: Նման դեպքերում, աուդիտորի համար ավելի արդյունավետ կարող է լինել իրականացնել գլխավորապես հետագա աուդիտորական համապարփակ ընթացակարգեր: Որոշ հազվադեպ դեպքերում, այնուամենայնիվ, վերահսկողական գործողությունների կամ ներքին վերահսկողության այլ բաղկացուցիչ մասերի բացակայությունը կարող են անհնարին դարձնել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերումը:

### **Որպես բարձր գնահատված ռիսկեր (հղում պար.7(բ))**

- <sup>2</sup> 19. Որպես բարձր գնահատված ռիսկերի դեպքում ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելիս, աուդիտորը կարող է մեծացնել ապացույցների քանակը կամ ձեռք բերել առավել պատշաճ կամ հուսալի ապացույցներ, օրինակ, շեշտը ուղղել երրորդ կողմերի վկայությունների ձեռքբերմանը կամ մի շարք անկախ աղբյուրներից հիմնավորող ապացույցների ձեռքբերմանը:

### *Վերահսկողության թեստներ*

### **Վերահսկողության թեստերի նախագծումն ու իրականացումը (հղում պար.8)**

- <sup>2</sup> 20. Վերահսկողության թեստերը կատարվում են միայն այն վերահսկողության նկատմամբ, որը աուդիտորի որոշման համաձայն համապատասխանորեն են նախագծված՝ կանխարգելելու կամ հայտնաբերելու ու շտկելու հավաստմանը վերաբերող էական խեղաթյուրումները: Եթե աուդիտի ժամանակաշրջանի տարբեր ժամանակահատվածներում տարբեր վերահսկողություններ են իրականացվել, ապա դրանցից յուրաքանչյուրը դիտարկվում է առանձին:
- <sup>2</sup> 21. Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության ստուգումը տարբեր է այդ վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերումից ու դրանց նախագծման ու իրագործման գնահատումից: Այնուամենայնիվ, օգտագործվում են միևնույն տեսակի աուդիտորական ընթացակարգեր: Աուդիտորը, հետևապես, կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը ստուգել միևնույն ժամանակ, երբ գնահատվում է դրանց նախագծումը և որոշվում դրանց իրագործումը:
- <sup>2</sup> 22. Այնուամենայնիվ, չնայած որոշ ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կարող են հատուկ նախագծված չլինել վերահսկողության համար, սակայն կարող են աուդիտորական ապացույցներ ապահովել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, և հետևաբար, ծառայել որպես վերահսկողության թեստեր: Օրինակ, աուդիտորի ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել՝
- հարցումներ ղեկավարության կողմից բյուջեի օգտագործման վերաբերյալ,
  - ուսումնասիրել ամսական բյուջետային ու փաստացի ծախսումների ղեկավարության համեմատությունները,

- ստուգել բյուջետավորված ու փաստացի գումարների տարբերությունների հետազոտությանը վերաբերող հաշվետվությունները:

Նշված աուդիտորական ընթացակարգերը պատկերացում են տալիս կազմակերպության բյուջետային կանոնակարգերի վերաբերյալ, և թե դրանք արդյոք իրագործվել են, բացի դրանից կարող են նաև ապահովել աուդիտորական ապացույցներ ծախսային դասակարգումներում հնարավոր էական խեղաթյուրումների կանխմանը կամ հայտնաբերմանն ուղղված բյուջետային կանոնակարգերի գործողության արդյունավետության վերաբերյալ:

- <sup>2</sup> 23. Ավելին, աուդիտորը կարող է նախագծել մանրամասների ստուգումներին համընթաց իրականացվելիք վերահսկողության թեստեր՝ միևնույն գործառնությունների համար: Չնայած վերահսկողության թեստերի նպատակը տարբեր է մանրամասների ստուգման նպատակից, այնուամենայնիվ, երկուսը կարող են կատարվել զուգընթաց՝ իրականացնելով վերահսկողության թեստեր և մանրամասների ստուգումներ նույն գործառնության նկատմամբ, որը նաև անվանվում է երկակի նպատակի ստուգում: Օրինակ, աուդիտորը կարող է նախագծել ու գնահատել տվյալ ապրանքագրի զննությանն ուղղված ստուգման արդյունքները՝ որոշելու համար, թե արդյոք այն վավերացվել է, նաև կարող է ապահովել հիմնավորող աուդիտորական ապացույցներ գործառնության վերաբերյալ: Երկակի նպատակի ստուգումը նախագծվում և գնահատվում է ստուգման ամեն մի նպատակը դիտարկելով առանձին-առանձին:

- <sup>2</sup> 24. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է անհնար համարել արդյունավետ համապարփակ ընթացակարգերի նախագծումը, որոնք ապահովում են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակում<sup>3</sup>: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ կազմակերպությունը իր գործը վարում է SS-ի կիրառմամբ և, բացի SS-ի համակարգի միջոցով ստեղծվածներից, այլ ձևով չեն պատրաստվում կամ պահպանվում գործառնությունների վերաբերյալ փաստաթղթեր: Նման դեպքերում, պարագրաֆ 8 (բ)-ն աուդիտորից պահանջում է իրականացնել համապատասխան վերահսկողության թեստեր:

### **Աուդիտորական ապացույցներն ու նախատեսված վստահությունը (հղում՝ պար.9)**

- <sup>2</sup> 25. Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության նկատմամբ կարելի է հետամուտ լինել հավաստիացման բարձր մակարդակի, երբ ընտրված մոտեցումը հիմնականում ներառում է վերահսկողության թեստեր, հատկապես, երբ հնարավոր կամ իրագործելի չէ միայն համապարփակ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերումը:

### **Վերահսկողության թեստերի բնույթն ու աստիճանը**

#### *Հարցումների հետք համակցված այլ աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում՝ պար.10(ա))*

- <sup>2</sup> 26. Հարցումները միայնակ չեն կարող բավարար լինել վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը ստուգելու համար: Հետևաբար, հարցումների հետ համակցված իրականացվում են այլ աուդիտորական ընթացակարգեր: Դրա հետ կապված հարցումները՝ համակցված ստուգումների ու գործընթացի վերակատարման հետ, կարող են ապահովել ավելի շատ երաշխիք, քան հարցումներն ու

<sup>3</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 30

ուսումնասիրությունները, քանի որ ուսումնասիրությունները վերաբերում են միայն այն ժամանակահատվածին, երբ դրանք կատարվում են:

- <sup>2</sup> 27. Որևէ առանձին վերցրած վերահսկողության բնույթն ազդում է ընթացակարգի տեսակի վրա, որը կպահանջվի վերահսկողության արդյունավետ գործողության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար: Օրինակ, եթե գործառնական արդյունավետությունն ապացուցելի է փաստաթղթերով, ապա աուդիտորը կարող է որոշել ստուգելու դրանք՝ գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով: Այնուամենայնիվ այլ վերահսկողությունների համար առկա կամ համապատասխանող փաստաթղթեր կարող է չլինեն: Օրինակ, տարրի գործառնությանը վերաբերվող փաստաթղթեր կարող են առկա չլինել վերահսկողության միջավայրի որոշ գործոնների նկատմամբ, ինչպես օրինակ, իրավասության ու պատասխանատվության նշանակումը, կամ որոշակի տեսակի վերահսկողական գործողությունների նկատմամբ, ինչպես օրինակ, համակարգչով կատարվող վերահսկողական գործողությունները: Նման հանգամանքներում, գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցները կարող են ձեռք բերվել հարցումների միջոցով՝ համակցված այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ, ինչպես օրինակ, ուսումնասիրությունը կամ համակարգչային օժանդակությամբ աուդիտորական տեխնիկական հնարքների կիրառումը:

#### **Վերահսկողության թեստերի աստիճանը**

- <sup>2</sup> 28. Երբ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ անհրաժեշտ են առավել համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, տեղին կլինի ավելացնել վերահսկողության թեստերի աստիճանը: Ինչպես վերահսկողության հանդեպ վստահության աստիճանը, այն մյուս հանգամանքները, որոնք աուդիտորը պետք է դիտարկի վերահսկողության թեստերի աստիճանի որոշման նպատակով, ներառում են հետևյալները՝

- կազմակերպության կողմից ժամանակաշրջանի ընթացքում վերահսկողության կիրառման աստիճանը,
- աուդիտորական ժամանակաշրջանի ընթացքում այն ժամանակահատվածի տևողությունը, որի ընթացքում աուդիտորը հենվում է վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա,
- վերահսկողության սպասվող շեղման աստիճանը,
- ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների համապատասխանությունն ու հուսալիությունը՝ հավաստումների մակարդակում վերահսկողության գործառնական արդյունավետության նկատմամբ,
- ինչ աստիճանի աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվում որոշակի հավաստումներին առնչվող այլ վերահսկողության թեստերի արդյունքում:

ԱՄՍ 530-ը<sup>4</sup> պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր ստուգման աստիճանի վերաբերյալ:

- <sup>2</sup> 29. SS-ի համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով, կարող է անհրաժեշտություն չառաջանալ ավելացնել մեքենայացված վերահսկողության

<sup>4</sup> ԱՄՍ 530 <<Աուդիտորական ընտրանք>>



թեստերի մասշտաբը: Կարող է ակնկալվել, որ մեքենայացված վերահսկողությունը կիրականացվի կայուն կերպով, եթե ծրագիրը (ներառյալ, աղյուսակները, ֆայլերը կամ ծրագրի կողմից օգտագործվող այլ մշտական տվյալները) չփոխվի: Հենց որ աուդիտորը որոշի, որ մեքենայացված վերահսկողությունը գործում է նախատեսվածին համաձայն (որը կարող է արվել այն ժամանակ, երբ սկսվում է վերահսկողության կիրառումը կամ մեկ այլ ժամանակամիջոցում), աուդիտորը կարող է քննարկել ստուգումների իրականացման կարիքը, սահմանելու համար, որ վերահսկողությունը շարունակում է գործել արդյունավետորեն: Նման ստուգումները կարող են ներառել հետևյալ հանգամանքների դիտարկումը, որ՝

- չեն իրականացվել ծրագրային փոփոխություններ առանց համապատասխան ծրագրերի վերահսկողության փոփոխությունների,
- գործառնությունների կատարման համար օգտագործվում է ծրագրի թույլատրված տարբերակը, և
- այլ համապատասխան ընդհանուր վերահսկողությունները արդյունավետ են:

Նման թեստերը նաև կարող են ներառել դիտարկում, որ ծրագրում չեն կատարվել անհրաժեշտ փոփոխություններ, ինչպես կարող է լինել, երբ կազմակերպությունն օգտագործում է համակարգչային ծրագրային փաթեթներ՝ առանց դրանք ձևափոխելու կամ պահպանելու: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ստուգել SS-ի անվտանգության կառավարման անձնակազմի գրանցումները՝ ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանում չթույլատրված մուտքեր տեղի չեն ունեցել:

### **Անուղակի վերահսկողության թեստերը (հղում պար.10(բ))**

<sup>2</sup> 30.Որոշ հանգամանքներում, կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել անուղակի վերահսկողության արդյունավետ իրականացումը հաստատող աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ, երբ աուդիտորը որոշում է ստուգել շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունն օգտագործողների կողմից այդ հաշվետվության դիտարկման արդյունավետությունը, որը մանրամասնում է ապառիկի թույլատրված սահմանաչափերը գերազանցող վաճառքի տվյալները, ապա օգտագործողների դիտարկումները ու դրանց առնչվող հարցերին հետամուտ լինելը վերահսկողություն է, որը ուղղակիորեն համապատասխանում է աուդիտորի վերոնշյալ գործառնոյթին: Հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության ճշգրտության վրա վերահսկողությունը (օրինակ, SS-ի համակարգի ընդհանուր վերահսկողությունը) բնութագրվում է որպես <<անուղակի>> վերահսկողություն:

<sup>2</sup> 31.SS-ի համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով, համակարգչային ծրագրի մեքենայացված վերահսկողության իրականացմանն առնչվող աուդիտորական ապացույցները, երբ դրանք դիտարկվում են կազմակերպության ընդհանուր վերահսկողության (մասնավորապես, փոփոխությունների վրա վերահսկողությունը) գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների հետ համակցված, կարող են նաև ապահովել կարևոր աուդիտորական ապացույցներ կազմակերպության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ:

### **Վերահսկողության թեստերի ժամկետները**

### **Վստահելիության համար դիտված ժամանակաշրջան (հղում պար.11)**

- 2 32. Միայն տվյալ ժամանակաշրջանին վերաբերող աուդիտորական ապացույցները կարող են բավականաչափ լինել աուդիտորի նպատակի համար, օրինակ, ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպության գույքագրման նկատմամբ վերահսկողության թեստերի արդյունքները: Եթե, մյուս կողմից, աուդիտորը ժամանակաշրջանի ընթացքում նախատեսում է հենվել տվյալ վերահսկողության վրա, ապա տեղին կլինեն այն թեստերը, որոնք կապահովեն աուդիտորական ապացույցներ ժամանակաշրջանի առանձին համապատասխան հատվածներում վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ: Նման թեստերը կարող են ներառել կազմակերպության վերահսկողության մոնիտորինգի ստուգումը:

### **Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը** (հղում՝ պար.12(բ))

- 2 33. Համապատասխան գործոնները, որոշելու համար, թե ինչ լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ է պետք ձեռք բերել այն վերահսկողության վերաբերյալ, որոնք գործադրվել են միջանկյալին հաջորդող մնացյալ ժամանակահատվածում, ներառում են՝
- հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի նշանակալիությունը,
  - առանձին վերահսկողություններ, որոնք թեստի են ենթարկվել միջանկյալ ժամանակահատվածում, և դրանց հանդեպ թեստից հետո արձանագրված կարևոր փոփոխությունները, ներառյալ տեղեկատվական համակարգում, գործընթացներում ու անձնակազմում տեղի ունեցածները,
  - այդ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման աստիճանը,
  - մնացած ժամանակահատվածի տևողությունը,
  - այն չափը, որով աուդիտորը նախատեսում է կրճատել հետագա համապարփակ ընթացակարգերը՝ հենվելով վերահսկողության հուսալիության վրա,
  - վերահսկողության միջավայրը:
- 2 34. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել, օրինակ, տարածելով վերահսկողության թեստերը մնացած ժամանակահատվածի վրա կամ ստուգելով կազմակերպության վերահսկողության նկատմամբ անցկացված մոնիտորինգը:

### **Նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը** (հղում՝ պար.13)

- 2 35. Որոշակի հանգամանքներում, նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները կարող են շարունակել ծառայել որպես աուդիտորական ապացույցներ, այն դեպքում, երբ աուդիտորը իրականացնում է ընթացակարգեր՝ դրանց շարունակական համապատասխանության հաստատման նպատակով: Օրինակ, նախորդ աուդիտորական աշխատանքների կատարման ընթացքում, աուդիտորը հնարավոր է որոշել էր, որ մեքենայացված վերահսկողությունը գործում էր նախատեսվածին համապատասխան: Աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ որոշելու, թե մեքենայացված

վերահսկողության նկատմամբ արդյոք կատարվել են փոփոխություններ, որոնք կազդեն դրա շարունակական արդյունավետ գործունեության վրա: Ապացույցները կարող են ձեռք բերվել, օրինակ, ղեկավարությանն ուղղված հարցումների ու գրառումների ուսումնասիրության միջոցով մատնանշելու համար, թե որ վերահսկողությունն է փոփոխվել: Նման փոփոխությունների մասին աուդիտորական ապացույցների դիտարկումը կարող է նպաստել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին ընթացիկ ժամանակաշրջանում ձեռք բերման ենթակա, ակնկալվելիք աուդիտորական ապացույցների ավելացմանը կամ նվազմանը:

**Վերահսկողություններ, որոնք փոփոխվել են նախորդ աուդիտորական աշխատանքներից հետո** (հղում պար.14(ա))

<sup>2</sup> 36. Փոփոխությունները կարող են ազդել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների համապատասխանության վրա, այն չափով, որ դրանց շարունակական վստահելիության համար կարող է այլևս հիմքեր չլինեն: Օրինակ, փոփոխությունը համակարգում, որը հնարավորություն կընձեռի կազմակերպությանը այնտեղից ստանալ նոր տեսակի հաշվետվություն, հավանականորեն չի ազդի նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների պատշաճության վրա: Այնուամենայնիվ, փոփոխությունը, որը կհանգեցնի տվյալների այլ կերպ հավաքմանը կամ կուտակմանը, կազդի նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների պատշաճության վրա:

**Վերահսկողություններ, որոնք չեն փոփոխվել նախորդ աուդիտորական աշխատանքներից հետո** (հղում պար.14(բ))

<sup>2</sup> 37. Աուդիտորի որոշումը, թե հենվել արդյոք նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ վերահսկողության համար, որոնք՝

(ա) վերջին ստուգումից հետո փոփոխության չեն ենթարկվել,

(բ) նշանակալի ռիսկը մեղմացնող վերահսկողություն չեն,

մասնագիտական դատողության հարց է: Բացի այդ, նման կրկնակի անգամ իրականացվող վերահսկողության թեստերի միջև ընկած ժամանակամիջոցը նույնպես մասնագիտական դատողության հարց է, այնուամենայնիվ, պարագրաֆ 14(բ)-ով պահանջվում է, որ վերստուգումը կատարվի առնվազն երեք տարին մեկ:

<sup>2</sup> 38. Ընդհանուր առմամբ, որքան բարձր է էական խեղաթյուրումների ռիսկը, կամ ավել է վերահսկողության նկատմամբ վստահությունը, այնքան հավանականորեն կարճ կլինի դրանց ստուգումից հետո անցած ժամանակաշրջանի տևողությունը, եթե իհարկե նման ժամանակաշրջան նշմարվում է: Գործոնները, որոնք կարող են նվազեցնել կրկնակի անգամ իրականացվելիք վերահսկողության թեստերի միջև ընկած ժամանակամիջոցը կամ հանգեցնել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների անհուսալիությանը, ներառում են հետևյալները՝

- թերի վերահսկողության միջավայրը,
- վերահսկողության նկատմամբ ոչ լիարժեք մոնիտորինգը,
- համապատասխան վերահսկողության չմեքենայացված մասի զգալի առկայությունը,

- անձնակազմի փոփոխությունները, որոնք զգալիորոն կազդեն վերահսկողության իրականացման վրա,
  - փոփոխվող հանգամանքները, որոնք մատնանշում են վերահսկողության նկատմամբ փոփոխության անհրաժեշտություն,
  - SS-ի համակարգի թերի ընդհանուր վերահսկողություն:
- <sup>2</sup> 39. Երբ առկա են որոշակի քանակի վերահսկողություններ, որոնց համար աուդիտորը նախատեսում է հենվել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ամեն աուդիտի ընթացքում այդ վերահսկողություններից մի քանիսի ստուգումը հիմնավորող տեղեկատվություն կապահովի վերահսկողության միջավայրի շարունակական արդյունավետության վերաբերյալ: Դա կօժանդակի աուդիտորի որոշմանը, թե տեղին է արդյոք հենվել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա:

**Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության գնահատումը** (հղում՝ պար.16-17)

- <sup>2</sup> 40. Աուդիտորի ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված էական խեղաթյուրումը ներքին վերահսկողության էական թերության առկայության հաստատուն ցուցիչ է:
- <sup>2</sup> 41. Վերահսկողության գործողության արդյունավետության գաղափարն ընդունում է, որ որոշակի շեղումներ կարող են ծագել կազմակերպության կողմից վերահսկողության կիրառման կարգի հետևանքով: Սահմանված վերահսկողության կիրառման շեղումները կարող են առաջանալ այնպիսի գործոնների հետևանքով, ինչպես հիմնական անձնակազմի փոփոխությունները, գործառնությունների քանակի զգալի սեզոնային տատանումները ու մարդկային սխալը: Հայտնաբերված շեղման աստիճանը, մասնավորապես ակնկալվող աստիճանի համեմատությամբ, կարող է մատնանշել, որ չի կարելի հենվել վերահսկողության հուսալիության վրա՝ իջեցնելու համար հավաստումների մակարդակի ռիսկի աստիճանը մինչև աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատված մակարդակ:

**Համապարփակ ընթացակարգեր** (հղում՝ պար.18)

- <sup>2</sup> 42. Պարագրաֆ 18-ը աուդիտորից պահանջում է նախագծել ու իրականացնել համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր էական յուրաքանչյուր գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման նկատմամբ, անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից: Սույն պահանջը արտացոլում է այն փաստը, որ (ա) աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնված է դատողության վրա, և հետևաբար, կարող է չնույնացնել էական խեղաթյուրումների բոլոր ռիսկերը, և (բ) առկա են ներքին վերահսկողությանը բնորոշ սահմանափակումներ, այդ թվում՝ ղեկավարության կողմից անտեսելը:

**Համապարփակ ընթացակարգերի բնույթն ու չափը**

- <sup>2</sup> 43. Կախված հանգամանքներից, աուդիտորը կարող է որոշել, որ.
- միայն համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը բավարար կլինի աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ կրճատելու համար: Օրինակ, ինչպես այն դեպքերում, երբ աուդիտորի կողմից

ռիսկի գնահատումը հիմնավորվում է վերահսկողության թեստերի արդյունքում ստացված աուդիտորական ապացույցներով,

- տեղին է կատարել միայն մանրամասների ստուգում,
- համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի և մանրամասների ստուգումների համակցումն է, որ գնահատված ռիսկերին կտա ամենամեծ պատասխանը:

<sup>2</sup> 44. Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը մեծ մասամբ կիրառելի են գործառնությունների մեծ քանակության նկատմամբ, որը հակված է ժամանակի ընթացքում լինել կանխատեսելի: ԱՄՄ 520<sup>5</sup> սահմանում է պահանջներ ու տալիս ուղեցույցեր աուդիտի ժամանակ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման վերաբերյալ:

<sup>2</sup> 45. Ռիսկի ու հավաստման բնույթը պատշաճ է մանրամասների ստուգումների նախագծման տեսանկյունից: Օրինակ, առկայության կամ տեղի ունենալու հավաստումներին առնչվող մանրամասների ստուգումը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվության հանրագումարում մարմանավորված հոդվածների ընտրում ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերում: Մյուս կողմից, ամբողջականության հավաստմանն առնչվող մանրամասների ստուգումը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվության համապատասխան հանրագումարում ներառման ենթակա հոդվածներից ընտրության կատարում ու հետազոտում, թե դրանք արդյոք ընդգրկվել են:

<sup>2</sup> 46. Քանի որ էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման ժամանակ հաշվի է առնվում ներքին վերահսկողությունը, համապարփակ ընթացակարգերի չափը կարող է ավելացվել, երբ մանրամասների ստուգման արդյունքները բավարար չեն: Այնուամենայնիվ, աուդիտորական ընթացակարգի չափի ավելացումը տեղին կլինի, եթե միայն տվյալ աուդիտորական ընթացակարգը պատշաճ համարվի որոշակի ռիսկի նկատմամբ:

<sup>2</sup> 47. Մանրամասների ստուգումների գնահատման ժամանակ ստուգումների չափը, սովորաբար, գնահատվում է ըստ ընտրանքի չափի: Այնուամենայնիվ, այլ հարցերը նույնպես կարող են պատշաճ լինել, ներառյալ այն, թե առավել արդյունավետ կլինի արդյոք օգտագործել ստուգման այլ ընտրողական միջոցներ: Տես ԱՄՄ 500<sup>6</sup>:

### **Դիտարկում, թե պետք է արդյոք իրականացնել արտաքին հաստատման ընթացակարգեր (հղում պար.19)**

<sup>2</sup> 48. Արտաքին հաստատումների ընթացակարգերը սովորաբար համարվում են պատշաճ, երբ հասցեագրվում են հաշիվների մնացորդների ու դրանց բաղկացուցիչ տարրերի հետ կապված հավաստումներին, սակայն անհրաժեշտորեն չեն սահմանփակվում միայն դրանցով: Օրինակ, աուդիտորը կարող է արտաքին հաստատման խնդրանք ներկայացնել կազմակերպության և այլ կողմերի միջև եղած համաձայնագրերի, պայմանագրերի կամ գործառնությունների պայմանների վերաբերյալ: Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կարող են նաև իրականացվել ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ որոշակի պայմանների բացակայության վերաբերյալ: Օրինակ, խնդրանքը կարող է որոշակիորեն ուղղված լինել այնպիսի հաստատման ձեռք բերմանը, որ որևէ այլ <<կողմնակի

<sup>5</sup> ԱՄՄ 520 <<Վերլուծական ընթացակարգեր>>

<sup>6</sup> ԱՄՄ 500 <<Աուդիտորական ապացույցներ>>

համաձայնություն»>> առկա չէ, ինչը կարող է պատշաճ համարվել կազմակերպության եկամուտների հաշվեփակման (ճիշտ ժամանակաշրջանում հաշվառումը) վերաբերյալ հավաստումների առնչությամբ: Այլ իրավիճակները, երբ արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կարող են ապահովել էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին ի պատասխան պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, ներառում են՝

- բանկային հաշիվների մնացորդներ ու բանկային հարաբերություններին վերաբերող այլ տեղեկատվություն,
- դեբիտորական պարտքերի մնացորդներ ու պայմաններ,
- երաշխավորված պահեստներում երրորդ կողմերի կողմից հետագա մշակման կամ առաքման նպատակով պահվող պաշարներ,
- իրավաբանների կամ ֆինանսիստների կողմից ապահով պահպանության նպատակով կամ որպես երաշխիք պահվող սեփականության վավերագրեր,
- երրորդ կողմերի ապահով պահպանությանն հանձնված կամ բորսային միջնորդներից ձեռք բերված, սակայն դեռևս չստացված ներդրումներ,
- փոխատուներին վճարման ենթակա գումարներ, այդ թվում՝ հետվճարման համապատասխան պայմաններ ու սահմանափակող համաձայնություններ,
- կրեդիտորական պարտքերի մնացորդներ ու պայմաններ:

<sup>2</sup> 49. Չնայած արտաքին հաստատումները կարող են ապահովել որոշակի հավաստումներին ուղղված պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, այնուամենայնիվ, կան որոշ հավաստումներ, որոնց նկատմամբ արտաքին հաստատումները ապահովում են պակաս պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ, դեբիտորական պարտքերի հաշիվների մնացորդների վերադարձելիությանն առնչվող արտաքին հաստատումները պակաս պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ են ապահովում, քան դրանց առկայությանն առնչվողները:

<sup>2</sup> 50. Աուդիտորը կարող է որոշել, որ որևէ մի նպատակի համար իրականացվող արտաքին հաստատումների ընթացակարգերը հնարավորություն են տալիս ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ նաև այլ հանգամանքների վերաբերյալ: Օրինակ, բանկային հաշիվների մնացորդներին ուղղված հաստատումների խնդրանքները հաճախ նաև պարունակում են խնդրանքներ՝ ֆինանսական հաշվետվության հավաստումներին առնչվող այլ տեղեկատվության վերաբերյալ: Նման նկատառումները կարող են ազդել աուդիտորի որոշման վրա, թե արդյոք պետք է կատարել արտաքին հաստատման ընթացակարգեր:

<sup>2</sup> 51. Գործոնները, որոնք աուդիտորին օժանդակում են որոշել, թե արտաքին հաստատման ընթացակարգերը որպես համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր արդյոք պետք է իրականացվեն, ներառում են՝

- հաստատող կողմի իմացությունը խնդրո առարկայի վերաբերյալ պատասխանները կարող են համարվել ավելի վստահելի, եթե տրամադրվեն հաստատող կողմի այն աշխատակցի կողմից, ով ունի անհրաժեշտ գիտելիքներ հաստատվող տեղեկատվության վերաբերյալ,
- նախատեսված հաստատող կողմի պատասխանելու ընդունակությունն ու պատրաստակամությունը- օրինակ, հաստատող կողմը

- կարող է պատասխանատվություն չվերցնել պատասխանելու հաստատման խնդրանքին,
- պատասխանելը կարող է դիտել որպես շատ ծախսատար կամ ժամանակատար,
- կարող է մտահոգություններ ունենալ պատասխանից բխող հնարավոր իրավական պարտավորության վերաբերյալ,
- հնարավոր է, որ գործառնությունները հաշվառում է տարբեր արժույթներով,
- հնարավոր է, որ գործում է այնպիսի միջավայրում, որտեղ հաստատման խնդրանքին պատասխանելը ամենօրյա գործունեության կարևոր հարց չէ:

Նման իրավիճակներում հնարավոր է, որ պատասխանող կողմերը պատասխան չտրամադրեն կամ տրամադրեն անկանոն կերպով կամ փորձեն սահմանափակել պատասխանի վրա դրված վստահության աստիճանը,

- նախատեսված հաստատող կողմի անաչառությունը- եթե հաստատող կողմը կազմակերպությանը կապակցված կողմ է, ապա հաստատումների խնդրանքներին տրված պատասխանները հնարավոր է, որ լինեն պակաս հուսալի:

Ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող համապարփակ ընթացակարգեր (հղում պար.20(բ))

- <sup>2</sup> 52. Հաշվապահական գրքային գրանցումների ու այլ համապատասխանեցնող գործառնությունների նկատմամբ աուդիտորի ուսումնասիրության բնույթն ու նաև աստիճանը կախված են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի ու դրան առնչվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի բնույթից ու բարդությունից:

**Համապարփակ ընթացակարգեր՝ ի պատասխան նշանակալի ռիսկերին** (հղում պար.21)

- <sup>2</sup> 53. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 21-ը աուդիտորից պահանջում է իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են աուդիտորի կողմից հատկապես նշանակալի դիտված ռիսկերին պատասխան գործողությունների: Հաստատող համապատասխան կողմերից ուղղակիորեն աուդիտորին արտաքին հաստատումների ձևով տրամադրված աուդիտորական ապացույցները կարող են օժանդակել վստահելիության բարձր մակարդակ ունեցող աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերմանը, որոնք աուդիտորին անհրաժեշտ են խարդախության կամ սխալների հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին արձագանքելու նպատակով: Օրինակ, եթե աուդիտորը գտնում է, որ ակնկալվող եկամուտների հետ կապված ղեկավարության վրա կան ճնշումներ, ապա այդ դեպքում կարող է առկա լինել որոշակի ռիսկ, որ ղեկավարությունը ուռճացնում է հասույթները եկամտի ոչ պատշաճ ճանաչման միջոցով՝ այնպիսի պայմաններ ունեցող վաճառքի համաձայնագրերի առնչությամբ, որոնք չեն հանգեցնում եկամտի ճանաչմանը կամ նախատեսում են սպրանքագրերի ներկայացում մինչև առաքումը: Նման հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է, օրինակ, նախագծել արտաքին հաստատումների ընթացակարգեր ոչ միայն հաստատելու չհատուցված գումարները, բայց նաև վաճառքի համաձայնագրերի մանրամասները, այդ թվում ժամանակամիջոցը, վերադարձնելու իրավունքներն ու առաքման պայմանները: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է արդյունավետ համարել այդպիսի արտաքին

հաստատումները լրացնել կազմակերպության ոչ ֆինանսական անձնակազմին ուղղված հարցումներով՝ վաճառքի համաձայնագրերի կամ առաքման պայմանների փոփոխությունների վերաբերյալ:

#### **Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման ժամանակը** (հղում՝ պար.22-23)

<sup>2</sup> 54. Շատ դեպքերում, նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ կատարված համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական փաստերը ապահովում են փոքր կամ չեն ապահովում աուդիտորական ապացույցներ ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար: Այնուամենայնիվ, կան բացառություններ, օրինակ, փոփոխություններ չկրած արժեթղթավորման կառուցվածքին առնչվող իրավաբանական կարծիքը, որը ձեռք է բերվել նախորդ աուդիտի ընթացքում, կարող է պատշաճ համարվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար: Նման դեպքերում, տեղին կլինի օգտագործել նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ կատարված համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, եթե դրանք ու դրանց առնչվող խնդրո հանգամանքները հիմնավորապես չեն փոխվել, և ընթացիկ ժամանակաշրջանում իրականացվել են աուդիտորական ընթացակարգեր՝ դրանց շարունակական պատշաճությունը հաստատելու նպատակով:

#### **Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը** (հղում՝ պար.22)

<sup>2</sup> 55. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի համապարփակ ընթացակարգերն իրականացնել միջանկյալ ամսաթվին և համեմատել ու համահավասարեցնել ժամանակաշրջանի վերջի հաշվեկշիռին վերաբերվող տեղեկատվությունը միջանկյալ ամսաթվի համեմատելի տեղեկատվության հետ, որպեսզի՝

(ա) բացահայտի արտասովոր թվացող գումարները,

(բ) կատարի հետազոտում նման գումարներից յուրաքանչյուրի նկատմամբ,

(գ) միջանկյալ ժամանակահատվածը ստուգելու նպատակով իրականացնի համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր ու մանրամասների ստուգում:

<sup>2</sup> 56. Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը միջանկյալ ամսաթվին՝ առանց ավելի ուշ ամսաթվին լրացուցիչ ընթացակարգեր ձեռնարկելու, մեծացնում է ռիսկը, որ աուդիտորը չի հայտնաբերի ժամանակաշրջանի վերջում գոյություն ունեցող հնարավոր խեղաթյուրումները: Այդ ռիսկն աճում է, երբ երկարում է մնացյալ ժամանակահատվածի տևողությունը: Ստորև բերված գործոնները կարող են ներազդել այն հանգամանքի վրա, թե արդյոք պետք է իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր միջանկյալ ամսաթվին՝

- վերահսկողության միջավայրը և այլ համապատասխան վերահսկողությունները,
- աուդիտորի ընթացակարգերի համար անհրաժեշտ տեղեկատվության առկայությունը ավելի ուշ ամսաթվին,
- համապարփակ ընթացակարգի նպատակը,
- էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը,



- գործառնությունների դասի կամ հաշվի մնացորդի ու առնչվող հավաստումների բնույթը,
- աուդիտորի կարողությունը իրականացնել համապատասխան համապարփակ ընթացակարգեր կամ վերահսկողության թեստերի հետ համակցված համապարփակ ընթացակարգեր՝ մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկելու համար, որպեսզի կրճատի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գոյություն ունեցող հնարավոր խեղաթյուրումների չհայտնաբերման ռիսկը:

<sup>2</sup> 57.Ստորև բերված գործոնները ազդեցություն ունեն այն հարցի վրա, թե արդյոք պետք է կատարել համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր՝ միջանկյալ ամսաթվի ու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածի վերաբերյալ՝

- թե ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների հաշվեկշիռները արդյոք խելամտորեն կանխատեսելի են՝ ըստ գումարների, հարաբերական կարևորության ու կազմության,
- թե կազմակերպության ընթացակարգերը արդյոք տեղին են՝ միջանկյալ ամսաթվերի դրությամբ վերլուծելու ու համապատասխանեցնելու այդպիսի գործառնությունների դասերը կամ հաշիվների մնացորդները կամ սահմանելու ճիշտ հաշվապահական հաշվեփակումներ:
- թե ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգը արդյոք ապահովում է տեղեկատվություն ժամանակաշրջանի վերջի մնացորդների ու մնացյալ ժամանակահատվածում կատարված գործառնությունների վերաբերյալ, որը բավարար է կատարելու հետազոտություն ստորև բերվածների վերաբերյալ՝
  - (ա) էական արտասովոր գործառնություններ կամ մուտքագրումներ (ներառյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ տեղի ունեցածները),
  - (բ) զգալի տատանումների այլ պատճառներ կամ սպասվող տատանումներ, որոնք տեղի չեն ունեցել, և
  - (գ) փոփոխություններ գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների կազմության մեջ:

**Միջանկյալ ամսաթվին հայտնաբերված խեղաթյուրումներ (հղում՝ պար.23)**

<sup>2</sup> 58.Երբ աուդիտորն եզրակացնում է, որ մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկող համապարփակ ընթացակարգերի պլանավորված բնույթը, ժամանակն ու չափը կարիք ունեն ձևափոխման՝ միջանկյալ ամսաթվին հայտնաբերված անսպասելի խեղաթյուրումների հետևանքով, ապա նման ձևափոխումը կարող է ներառել միջանկյալ ամսաթվին իրականացված ընթացակարգերի ընդարձակում կամ կրկնում ժամանակաշրջանի վերջում:

**Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը (հղում՝ պար.24)**

<sup>2</sup> 59.Ֆինանսական հաշվետվության, այդ թվում՝ կից բացահայտումների ընդհանրական ներկայացման գնահատումը առնչվում է այն հարցին, թե առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները արդյոք ներկայացվել են այն եղանակով, որն արտացոլում է ֆինանսական տեղեկատվության պատշաճ դասակարգումն ու պատկերումը,

ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ու դրանց կից ծանոթագրությունների կազմությունը, դասավորությունն ու բովանդակությունը: Դա ներառում է, օրինակ, օգտագործված տերմինաբանությունը և բերված գումարների բացահայտված հիմքերը:

**Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության գնահատումը** (հղում պար.25-27)

<sup>2</sup> 60.Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը ընդհանրական ու կրկնվող գործընթաց է: Երբ աուդիտորը իրականացնում է պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգեր, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները կարող են ստիպել նրան ձևափոխել պլանավորված մյուս աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը: Աուդիտորի ուշադրությունը կարող է գրավել այնպիսի նոր տեղեկատվություն, որը նշանակալիորեն տարբերվում է այն տեղեկատվությունից, որի վրա հիմնվել էր ռիսկի գնահատումը: Օրինակ՝

- համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում աուդիտորի կողմից հայտնաբերված խեղաթյուրումների աստիճանը կարող է փոփոխել աուդիտորի դատողությունները ռիսկի գնահատումների վերաբերյալ և կարող է մատնանշել ներքին վերահսկողության էական թերություն,
- աուդիտորը կարող է իրազեկ դառնալ հաշվահական գրանցումների անհամապատասխանությունների կամ հակասական ու բացակայող փաստերի վերաբերյալ,
- աուդիտի ընդհանուր գնման փուլում իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների նախկինում չճանաչված ռիսկ:

Նման հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է կարիք ունենալ վերագնահատելու պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը՝ հիմնվելով բոլոր գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների ու դրանց առնչվող հավաստումների կամ դրանց մի մասի նկատմամբ գնահատված ռիսկերի վերանայման նկատառումների վրա: ԱՄՍ 315-ը պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր աուդիտորի ռիսկի գնահատման վերանայման ուղղությամբ<sup>7</sup>:

<sup>2</sup> 61.Աուդիտորը չի կարող ենթադրել, որ խարդախության կամ սխալի առանձին դեպքը մեկուսի միջադեպ է: Հետևաբար, այն նկատառումը, թե ինչպես է խեղաթյուրման հայտանաբերումը ազդում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա, կարևոր է որոշելու համար, թե գնահատումն դեռևս պահպանում է արդյոք իր պատշաճությունը:

<sup>2</sup> 62.Աուդիտորի դատողությունը, թե որոնք են նշանակվում որպես բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ներազդվում է այնպիսի գործոնների կողմից, ինչպես՝

- հավաստումներում հնարավոր խեղաթյուրման կարևորությունը ու դրա առանձին կամ այլ հնարավոր խեղաթյուրումների հետ համակցված էական ազդեցության հավանականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,

<sup>7</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31

- ղեկավարության պատասխան գործողությունների ու վերահսկողության ռիսկերին դիմակայման արդյունավետությունը,
- նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում նմանատիպ հնարավոր խեղաթյուրումների առնչությամբ ձեռք բերված փորձառությունը,
- իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ այն, թե նման ընթացակարգերը արդյոք երևան բերել են խարդախության կամ սխալի առանձնահատուկ դեպքեր,
- առկա տեղեկատվության աղբյուրն ու հուսալիությունը,
- աուդիտորական ապացույցների համոզիչ լինելը,
- կազմակերպության ու դրա միջավայրի ըմբռումը, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը:

### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար.28)**

<sup>2</sup> 63. Աուդիտորական փաստաթղթավորման եղանակն ու չափը մասնագիտական դատողության հարց է, և այն կրում է կազմակերպության ու դրա ներքին վերահսկողության համակարգի բնույթի, մեծության ու բարդության, կազմակերպությունից ձեռք բերվող տեղեկատվության առկայության ու աուդիտի ընթացքում օգտագործվող աուդիտի մեթոդաբանության ու տեխնոլոգիայի ազդեցությունը:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 402

## ՍՊԱՍԱՐԿՈՂ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻՑ ՕԳՏՎՈՂ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-5
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	6
<b>Նպատակները.....</b>	<b>7</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>8</b>
<b>Պահանջները</b>	
Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերումը, ներառյալ ներքին վերահսկողությունը	9-14
Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքումը .....	15-17
1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին.....	18
Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ.....	19
Օգտագործողի աուդիտորական եզրակացությունը.....	20-22
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերումը, ներառյալ ներքին վերահսկողությունը.....	Ա1- Ա23
Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքումը..	Ա24-Ա39
1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին.....	Ա40
Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ.....	Ա41

<<Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպությունների վերաբերյալ աուդիտորական դիտարկումներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 402-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման պարտականությունը, երբ օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում է մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպությունների ծառայությունները: Մասնավորապես, այն կենտրոնանում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 315<sup>1</sup> և ԱՄՍ 330<sup>2</sup> կիրառման հարցերի շուրջ՝ օգտվող կազմակերպության, այդ թվում՝ աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումներ ձեռք բերելու նպատակով, որը բավարար կլինի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման, ինչպես նաև այդ ռիսկերին արձագանքող հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ու իրականացման համար:
2. Շատ կազմակերպություններ իրենց գործունեության զանազան ոլորտներ պայմանագրային կարգով հանձնում են այլ կառույցների, որոնց մատուցած ծառայությունների տիրույթը իր մեջ ներառում է կազմակերպության ուղղորդմամբ առանձին առաջադրանքների կատարումից մինչև կազմակերպության ամբողջական ստորաբաժանումների ու գործառույթների փոխարինումը, ինչպես օրինակ, հարկային օրենսդրության համապատասխանության գործառույթը: Նման կազմակերպությունների կողմից մատուցվող ծառայություններից շատերը անբաժանելի են կազմակերպության գործունեությունից, այնուամենայնիվ, դրանցից ոչ բոլորն են առնչվում աուդիտին:
3. Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունները համարվում են տեղին օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի տեսանկյունից, երբ այդ ծառայություններն ու դրանց նկատմամբ վերահսկողության տարրերը կազմում են օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի մաս, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող համապատասխան գործընթացները: Թեև սպասարկող կազմակերպություններում վերահսկողության տարրերի մեծ մասը հավանականորեն առնչվում են ֆինանսական հաշվետվություններին, կարելի է նշել նաև այլ վերահսկողության տարրեր, որոնք նույնպես կարող են առնչվել աուդիտին, ինչպես օրինակ, ակտիվների պահպանությանն

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>

<sup>2</sup> ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

ուղղված վերահսկողության տարրերը: Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող համապատասխան գործընթացների մաս են կազմում, եթե այդ ծառայություններն ազդում են.

- (ա) օգտվող կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարվող գործառնությունների այն դասերի վրա, որոնք էական են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար,
- (բ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) ու չավտոմատացված համակարգերում կատարվող այն ընթացակարգերի վրա, որոնց միջոցով օգտվող կազմակերպության գործառնությունները սկզբնավորվում, գրանցվում, անհրաժեշտության դեպքում շտկվում, տեղափոխվում են ընդհանուր գրանցամատյան ու ներկայացվում ֆինանսական հաշվետվություններում,
- (գ) օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տեղեկատվությունն ու առանձին հաշիվները հիմնավորող համապատասխան հաշվապահական գրանցումների վրա, կատարված էլեկտոնային կամ ոչ էլեկտոնային եղանակով, որոնք գործածվում են օգտվող կազմակերպության գործառնությունների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման ու ներկայացման նպատակով: Դա նաև ներառում է ոչ ճիշտ տեղեկատվության շտկումը, և թե ինչ կարգով է տեղեկատվությունը տեղափոխվում ընդհանուր գրանցամատյան,
- (դ) օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի կողմից իրադարձությունների ու իրավիճակների ընկալման վրա, բացի այն գործառնություններից, որոնք էական են ֆինանսական հաշվետվությունների համար,
- (ե) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի, ներառյալ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ու բացահայտումների վրա, և
- (զ) հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում գրանցումների՝ ներառյալ ոչ տիպային գրանցումների նկատմամբ կիրառվող վերահսկողության հիման վրա, որոնք օգտագործվում են գրանցելու չկրկնվող, անսովոր ու համապատասխանեցնող գործառնություններն ու ճշգրտումները:

4. Սպասարկող կազմակերպության մատուցած ծառայությունների վերաբերյալ օգտվողի աուդիտորի կողմից իրականացվելիք աշխատանքների բնույթն ու ծավալը կախված է օգտվող կազմակերպությանը մատուցած ծառայությունների բնույթից ու նշանակությունից և դրանց աուդիտին վերաբերվելու հանգամանքից:

5. Սույն ԱՄՍ-ը չի կիրառվում ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրվող այն ծառայությունների նկատմամբ, որոնց գործառնությունները սահմանափակվում են կազմակերպության ունեցած հաշվի վարմամբ, հատկապես կազմակերպության կողմից թույլատրման ենթակա գործառնություններով, ինչպես օրինակ, բանկի կողմից չեկային հաշվի գործառնությունների կատարումը կամ բրոքերի կողմից արժեթղթային գործառնությունների կատարումը: Ավելին, սույն ԱՄՍ-ն չի կիրառվում այնպիսի գործառնությունների աուդիտի նպատակով, որոնք ծագում են այլ կազմակերպություններում, ինչպես ընկերակցություններում, բաժնետիրական ընկերություններում և համատեղ կազմակերպություններում, ունեցած սեփականության իրավունքից ստացվող ֆինանսական օգուտներից, երբ սեփականատիրական

օգուտները հաշվառվում են սեփականատերերի համար ու ներկայացվում են սեփականատերերին:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

6. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակը**

7. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի նպատակները, երբ օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները, բերված են ստորև՝
  - (ա) ձեռք բերել պատկերացում սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների բնույթի ու նշանակության, նաև աուդիտին առնչվող օգտվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վրա այդ ծառայությունների ազդեցության վերաբերյալ, որը բավարար կլինի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար և
  - (բ) նախագծել ու իրականացնել այդ ռիսկերին արձագանքող աուդիտորական ընթացակարգեր:

## **Սահմանումներ**

8. ԱՄՍ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
  - (ա) օգտվող կազմակերպության վերահսկողության հավելյալ տարրեր՝ վերահսկողության տարրեր, որոնք ըստ սպասարկող կազմակերպության կողմից ծառայությունների նախագծման ժամանակ արված ենթադրության, կգործադրվեն օգտվող կազմակերպությունների կողմից, և որոնք ներկայացվում են սպասարկող կազմակերպության համակարգի նկարագրության մեջ, եթե դրանք անհրաժեշտ են դիտվում վերահսկողության նպատակներին հասնելու տեսանկյունից,
  - (բ) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրության ու կառուցվածքի մասին հաշվետվություն (սույն ԱՄՍ-ում այսուհետ՝ 1-ին տեսակի հաշվետվություն): Հաշվետվություն, որը բովանդակում է՝
    - (i) նկարագրություն՝ պատրաստված սպասարկող կազմակերպության ղեկավարության կողմից սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու առնչվող վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք նախագծվել ու իրականացվել են նախանշված ամսաթվի դրությամբ, և
    - (ii) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություն՝ ողջամիտ երաշխիքի արտահայտման նպատակով, որը ներառում է սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը սպասարկող կազմակերպության

համակարգի, վերահսկողության նպատակների և առնչվող վերահսկողության տարրերի նկարագրության ու նախանշված նպատակներին հասնելու համար վերահսկողության տարրերի կառուցվածքի պիտանելիության վերաբերյալ,

- (գ) Սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրության, կառուցվածքի ու գործառնական արդյունավետության մասին հաշվետվություն (սույն ԱՄՍ-ում այսուհետ՝ 2-րդ տեսակի հաշվետվություն): Հաշվետվություն, որը բովանդակում է
  - (i) նկարագրություն՝ պատրաստված սպասարկող կազմակերպության ղեկավարության կողմից սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու համապատասխան վերահսկողության տարրերի նախանշված ամսաթվի դրությամբ կամ նախանշված ժամանակաշրջանում նախագծման ու իրականացման վերաբերյալ, և որոշ դեպքերում, նախանշված ժամանակաշրջանի ընթացքում դրանց գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, և
  - (ii) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություն՝ ողջամիտ երաշխիքի արտահայտման նպատակով, որը ներառում է
    - ա. սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու առնչվող վերահսկողության տարրերի, նախանշված նպատակներին հասնելու համար վերահսկողության տարրերի կառուցվածքի պիտանելիության և վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության նկարագրության վերաբերյալ, և
    - բ. սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից անցկացված վերահսկողության տարրերի ստուգումների ու դրանց արդյունքների նկարագրություն,
- (դ) սպասարկող կազմակերպության աուդիտոր՝ աուդիտոր, ով սպասարկող կազմակերպության պահանջով սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ տալիս է հավաստիացման հաշվետվություն,
- (ե) սպասարկող կազմակերպություն՝ երրորդ կողմ հանդիսացող կազմակերպություն (կամ երրորդ կողմ հանդիսացող կազմակերպության սեզմենտ), որը ծառայություններ է մատուցում օգտվող կազմակերպություններին, և այդ ծառայությունները հանդիսանում են օգտվող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մաս,
- (զ) սպասարկող կազմակերպության համակարգ՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից նախագծվող, իրականացվող կամ պահպանվող կարգեր ու ընթացակարգեր՝ օգտվող կազմակերպություններին սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության մեջ ընդգրկված ծառայությունների տրամադրման համար,
- (է) ենթասպասարկող կազմակերպություն՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից ներգրավված մեկ այլ սպասարկող կազմակերպություն՝ օգտվող կազմակերպություններին մատուցվող ծառայությունների մի մասն իրականացնելու համար, որոնք օգտվող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մաս են կազմում,



- (ը) օգտվող կազմակերպության աուդիտոր՝ աուդիտոր, ով անցկացնում է օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը ու տրամադրում եզրակացություն,
- (թ) օգտվող կազմակերպություն՝ կազմակերպություն, որն օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները, և որի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվում են աուդիտի:

## Պահանջներ

### Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների՝ այդ թվում նաև ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը

9. ԱՄՍ 315<sup>3</sup>-ի համաձայն օգտվող կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է ձեռք բերի իմացություն, թե ինչպես է օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները օգտվող կազմակերպության գործունեության ընթացքում, ներառյալ (հղում՝ պար.Ա1-Ա2).
  - (ա) սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթն ու այդ ծառայությունների նշանակությունը օգտվող կազմակերպությունների համար, այդ թվում՝ դրանց ազդեցությունը օգտվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վրա (հղում՝ պար.Ա3-Ա5),
  - (բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից ներգործության ենթարկվող գործառնությունների կատարման կամ հաշիվների կամ ֆինանսական հաշվետվական ընթացակարգերի բնույթն ու էականությունը (հղում՝ պար.Ա6),
  - (գ) սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցությունը (հղում՝ պար.Ա7),
  - (դ) սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերությունների, այդ թվում՝ համապատասխան պայմանագրային պայմանների՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառնությունների բնույթը (հղում՝ պար.Ա8-Ա11):
  
10. ԱՄՍ 315-ի<sup>4</sup> համաձայն աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ, օգտվողի աուդիտորը պետք է գնահատի օգտվող կազմակերպության աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրերի նախագծումն ու իրագործումը, որոնք վերաբերում են սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրված ծառայություններին, այդ թվում՝ այն վերահսկողության տարրերի նախագծումն ու իրագործումը, որոնք կիրառվում են սպասարկող կազմակերպության կողմից կատարվող գործառնությունների նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա12-Ա14):
  
11. Օգտվողի աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավարար տեղեկատվություն՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցող ծառայությունների բնույթի ու նշանակության և օգտվող կազմակերպության աուդիտին վերաբերող ներքին վերահսկողության համակարգի վրա դրանց ազդեցության վերաբերյալ,

<sup>3</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 11

<sup>4</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 12

որպեսզի հիմք ապահովվի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար:

12. Եթե օգտվող կազմակերպության աուդիտորն անկարող է օգտվող կազմակերպությունից ձեռք բերել բավարար տեղեկատվություն, ապա նա այդ տեղեկատվությունը պետք է ձեռք բերի հետևյալ ընթացակարգերից մեկի կամ մի քանիսի կատարմամբ՝
  - (ա) ձեռք բերել 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, եթե դրանք առկա են,
  - (բ) օգտվող կազմակերպության միջոցով կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ՝ որոշակի տեղեկատվության ձեռք բերման նպատակով,
  - (գ) այցելել սպասարկող կազմակերպություն ու իրականացնել ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ տեղեկատվություն կապահովեն սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ,
  - (դ) ներգրավել այլ աուդիտորի՝ սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ անհրաժեշտ տեղեկատվության ապահովման նպատակով ընթացակարգերի կատարման համար:

*1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների օգտագործումը օգտվողի աուդիտորի կողմից՝ սպասարկող կազմակերպության վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերմանը օժանդակելու նպատակով*

13. 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ ու համապատասխան լինելն որոշելու ժամանակ, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է համոզված լինի հետևյալ հարցերի շուրջ՝
  - (ա) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի մասնագիտական ունակությունը և սպասարկող կազմակերպությունից անկախությունը,
  - (բ) չափանիշների համապատասխանությունը, որոնց համաձայն հրապարակվել են 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները (հղում՝ պար.Ա21):
14. Եթե օգտվողի աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նախագծման ու իրականացման վերաբերյալ ըմբռնմանը օժանդակելու նպատակով պլանավորում է, որպես աուդիտորական ապացույցներ օգտագործել 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները, ապա օգտվողի աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) գնահատի, թե սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրությունն ու կառուցվածքն արդյոք այնպիսի ամսաթվի դրությամբ կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար է, որը կհամապատասխանի օգտվողի աուդիտորի նպատակներին,
  - (բ) գնահատի հաշվետվության միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելն ու համապատասխանությունը՝ օգտվող կազմակերպության աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության համակարգի մասին ըմբռնման ձեռք բերման տեսանկյունից, և
  - (գ) որոշի, թե սպասարկող կազմակերպության կողմից առանձնացված օգտվող կազմակերպության վերահսկողության ավելադիր տարրերը արդյոք առնչվում են

օգտվող կազմակերպությանը, եթե այո, ապա պատկերացում կազմի, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունը նախագծել ու գործադրել է նման վերահսկողության տարրեր (հղում՝ պար.Ա22-Ա23):

### **Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքումը**

15. Գնահատված ռիսկերին ԱՄՍ 330-ի համաձայն արձագանքման ժամանակ, օգտվողի աուդիտորը պետք է՝
- (ա) օգտվող կազմակերպության գրառումներից որոշի, թե արդյոք առկա են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող հավաստումների վերաբերյալ, և եթե ոչ, ապա՝
  - (բ) իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման նպատակով կամ ներգրավի այլ աուդիտորի՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ օգտվողի աուդիտորի անունից այդ ընթացակարգերի կատարման համար (հղում՝ պար.Ա24-Ա28):

### *Վերահսկողության ստուգումներ*

16. Երբ օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, օգտվողի աուդիտորը հետևյալ ընթացակարգերից մեկի կամ մի քանիսի իրականացմամբ պետք է ձեռք բերի աուդիտորական ապացույցներ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ (հղում՝ պար.Ա29-Ա30).
- (ա) ձեռք բերել 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, եթե այն առկա է,
  - (բ) իրականացնել սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության ստուգումներ, կամ
  - (գ) ներգրավել այլ աուդիտորի՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի անունից վերահսկողության թեստեր իրականացնելու համար (հղում՝ պար.Ա29-Ա30):

### **2-րդ տեսակի հաշվետվության օգտագործումը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն**

17. Եթե, պարագրաֆ 16 (ա)-ին համապատասխան, օգտվողի աուդիտորը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, պլանավորում է օգտագործել 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը, ապա օգտվողի աուդիտորը ռիսկի գնահատմանն օժանդակելու նպատակով պետք է որոշի, թե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունն արդյոք ապահովում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության տարրերի արդյունավետության վերաբերյալ՝
- (ա) գնահատելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրության, կառուցվածքի ու գործառնական արդյունավե-

տության մասին տեղեկատվությունն այնպիսի ամսաթվի դրությամբ կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար է, որ համապատասխանում է օգտվողի աուդիտորի նպատակներին,

- (բ) որոշելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության կողմից առանձնացված օգտվող կազմակերպության վերահսկողության հավելյալ տարրերը առնչվում են օգտվող կազմակերպությանը, եթե այո, ապա՝ պատկերացում կազմելով, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունը նախագծել ու իրականացրել է նման վերահսկողության տարրեր, եթե այո, ապա՝ ստուգելով դրանց գործառնական արդյունավետությունը,
- (գ) գնահատելով վերահսկողության տարրերի ստուգումների ընդգրկման ժամանակաշրջանի համապատասխանությունը և վերահսկողության տարրերի ստուգումների իրականացումից հետո անցած ժամանակահատվածը, և
- (դ) գնահատելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից իրականացված վերահսկողության ստուգումներն ու դրանց արդյունքները՝ նկարագրված սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության մեջ, վերաբերում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության հավաստումներին և արդյոք ապահովում են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատման հիմնավորման համար (հղում՝ պար.Ա31-Ա39):

**1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին**

- 18. Եթե օգտվողի աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրված ծառայություններին, իսկ այդ ծառայություններն առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, ապա օգտվողի աուդիտորը ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների նկատմամբ պետք է կիրառի սույն ԱՄՍ-ի պահանջները (հղում՝ պար.Ա40):

**Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություններ, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ**

- 19. Օգտվողի աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի օգտվող կազմակերպության ղեկավարությանը, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպությունն օգտվող կազմակերպությանը տեղեկացրել է կամ օգտվող կազմակերպությունն այլ կերպ իրազեկված է իր ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեղություն ունեցող որևէ խարդախության, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանության ու չուղղված խեղաթյուրումների մասին: Օգտվողի աուդիտորը պետք է գնահատի, թե նման հարցերը ինչ ազդեցություն կունենան օգտվողի աուդիտորի կողմից իրականացվող հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների, ներառյալ օգտվողի աուդիտորի եզրահանգումների ու օգտվողի աուդիտորի եզրակացության վրա (հղում՝ պար.Ա41):

**Օգտվող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը**

20. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը, ԱՄՍ 705-ին<sup>5</sup> համապատասխան, պետք է ձևափոխի օգտվողի աուդիտորի եզրակացության մեջ արտահայտված կարծիքը, եթե օգտվողի աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների վերաբերյալ (հղում՝ պար.Ա42):
21. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը չձևափոխված կարծիք պարունակող իր եզրակացության մեջ չպետք է հղում կատարի սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին, եթե այդպես վարվելը չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Եթե նման հղման կատարումը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը պետք է մատնանշի, որ նման հղման կատարումը չի նվազեցնում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա43):
22. Եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին հղման կատարումը տեղին է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման ընկալման տեսանկյունից, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը պետք է մատնանշի, որ նման հղման կատարումը չի նվազեցնում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա44):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների՝ այդ թվում նաև ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը**

*Տեղեկատվության աղբյուրները* (հղում՝ պար.9)

- Ա1. Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է ձեռք բերվել մի շարք աղբյուրներից, ինչպես օրինակ.
- օգտագործողի ձեռնարկներից,
  - համակարգի ընդհանուր ուսումնասիրություն պարունակող տեղեկատվությունից,
  - տեխնիկական ձեռնարկներից,
  - օգտվող կազմակերպության և ծառայություն մատուցող կազմակերպության միջև կնքված պայմանագրերից կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերից,
  - ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների, ներքին աուդիտորների կամ կանոնակարգող մարմինների կողմից պատրաստված սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվություններից,
  - ծառայություն մատուցող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացություններից, ներառյալ ղեկավարությանն ուղղված նամակները, եթե դրանք առկա են:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, պարագրաֆ 6

Ա2. Սպասարկող կազմակերպության հետ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի ունեցած փորձառության շնորհիվ ձեռք բերվող իմացությունը, ինչպես օրինակ, այլ աուդիտորական առաջադրանքների իրականացման փորձը, նույնպես կարող է օգտակար լինել սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բնույթի մասին ընկալում ձեռք բերելիս: Դա կարող է հատկապես օգտակար լինել, եթե նման ծառայությունների առնչությամբ սպասարկող կազմակերպության ներգրավումն ու գործադրվող վերահսկողության տարրերը միօրինականացված են:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթը (հղում պար.9(ա))*

Ա3. Օգտվող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպություն, օրինակ, մի կազմակերպություն, որը կատարում է գործառնություններ ու պահպանում համապատասխան հաշվետվողականություն կամ գրանցում է գործառնություններ ու մշակում դրանց առնչվող տվյալները: Որպես նման ծառայություններ մատուցող սպասարկող կազմակերպությունների օրինակ կարող են դիտվել բանկային փոխադարձ վստահության (տրաստային) բաժանմունքները, որոնք ներդնում ու սպասարկում են աշխատողների ու այլ անձանց հատուցումների պլանին ուղղված հատկացումները, հիպոթեքային բանկային կառույցները, որոնք այլ անձանց համար կատարում են գրավի սպասարկում, համակարգչային ծրագրային ծառայությունների մատակարարները, որոնք ապահովում են համակարգչային ծրագրային փաթեթներ և հաճախորդների ֆինանսական ու գործառնական գործարքների իրականացման հնարավորություն ընձեռող տեխնոլոգիական միջավայր:

Ա4. Սպասարկող կազմակերպությունների կողմից մատուցվող, աուդիտին վերաբերող ծառայությունների օրինակներ են՝

- օգտվող կազմակերպության հաշվապահական գրանցումների կատարում,
- ակտիվների կառավարում,
- որպես օգտվող կազմակերպության գործակալ՝ գործառնությունների սկզբնավորում, գրանցում կամ մշակում:

### **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա5. Առավել փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել արտաքին հաշվապահական ծառայություններ, որոնք ընդգրկում են առանձին գործառնությունների կատարումից (օրինակ, աշխատավարձի գծով հարկերի վճարում) ու դրանց նկատմամբ հաշվապահական գրանցումների վարումից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում: Նմանօրինակ ծառայություններ տրամադրող կազմակերպության ներգրավումն իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով, առավել փոքր կազմակերպության ղեկավարությանը, և երբ համապատասխան է, նաև կառավարման համար պատասխանատու անձանց չի ազատում ֆինանսական հաշվետվությունների առնչությամբ ունեցած իրենց պարտականություններից<sup>6</sup>:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից կատարվող գործառնությունների բնույթն ու էականությունը (հղում պար.9(բ))*

<sup>6</sup> ԱՄՄ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 4 և Ա2-Ա3

Ա6. Սպասարկող կազմակերպությունը կարող է սահմանել կարգեր ու ընթացակարգեր, որոնք իրենց ազդեցությունն են ունենում օգտվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության վրա: Սույն կարգերն ու ընթացակարգերը, ֆիզիկապես ու գործառնությունների առումով, որոշ աստիճանով անջատ են օգտվող կազմակերպությունից: Սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նշանակությունն օգտվող կազմակերպության վերահսկողության համար կախված է սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բնույթից, այդ թվում՝ օգտվող կազմակերպության համար կատարվող գործառնությունների բնույթից ու էականությունից: Որոշակի իրավիճակներում, կատարված գործառնություններն ու հաշիվները, որոնք կրել են սպասարկող կազմակերպության ազդեցությունը, կարող են էական չլինել օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար, սակայն կատարված գործառնությունների տեսակը կարող է լինել նշանակալի, իսկ օգտվող աուդիտորը կարող է որոշել, որ նման հանգամանքներում անհրաժեշտ է ձեռք պատկերացում կազմել համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ:

*Սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցությունը (հղում պար.9(գ))*

Ա7. Սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նշանակությունը օգտվող կազմակերպության վերահսկողության համար նաև կախված է սպասարկող կազմակերպության գործունեության ու օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցության աստիճանից: Փոխադարձ ազդեցության աստիճանը վերաբերվում է այն չափին, որով օգտվող կազմակերպությունը ունակ է և նպատակահարմար է գտնում գործադրել արդյունավետ վերահսկողության տարրեր՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից իրականացվող գործառնությունների նկատմամբ: Օրինակ, բարձր աստիճանի փոխադարձ ազդեցություն գոյություն ունի սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության միջև, երբ օգտվող կազմակերպությունը թույլատրում է գործառնությունները, իսկ սպասարկող կազմակերպությունը կատարում ու հաշվառում է դրանք: Նման հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպության համար գործնական կլինի վերահսկողության տարրեր գործադրել այսպիսի գործառնությունների նկատմամբ: Մյուս կողմից, երբ սպասարկող կազմակերպությունն է սկզբնավորում կամ սկզբնապես գրանցում օգտվող կազմակերպության գործառնությունները, իսկ օգտվող կազմակերպությունը կատարում ու հաշվառում դրանք, ապա փոքր աստիճանի փոխազդեցություն կա երկու կազմակերպությունների միջև: Այդպիսի հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպությունը կարող է ունակ չլինել կամ նպատակահարմար չգտնել գործադրելու արդյունավետ վերահսկողության տարրեր նման գործառնությունների նկատմամբ և կարող է հիմնվել սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության վրա:

**Սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերությունների բնույթը (հղում պար. 9(դ))**

Ա8. Օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև կնքված պայմանագրերը կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերը կարող են նախատեսել հարցեր, ինչպես օրինակ՝

- օգտվող կազմակերպությանը տրամադրմանը ենթակա տեղեկատվությունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառնությունների մեջ ընդգրկված գործառնությունների սկզբնավորման պարտականությունը,
- կանոնակարգող մարմինների պահանջների իրականացումը, որոնք վերաբերվում են կատարվող գրառումների ձևին կամ դրանց նկատմամբ մուտք ունենալուն,
- օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող փոխհատուցումը գործառնությունների կատարման ձախողման դեպքում, եթե դա ամրագրված է,
- արդյոք սպասարկող կազմակերպությունը պետք է տրամադրի հաշվետվություն իր վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ, և եթե այո, ապա՝ արդյոք այդ հաշվետվությունը կլինի 1-ին տեսակի, թե 2-րդ տեսակի,
- արդյոք օգտվողի աուդիտորն իրավունք ունի մուտք ունենալ դեպի սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության հաշվապահական գրանցումներ և աուդիտի անցկացման համար անհրաժեշտ այլ տեղեկատվություն,
- արդյոք համաձայնագիրն թույլ է տալիս ուղղակի հաղորդակցում օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև:

Ա9. Ուղղակի կապ գոյություն ունի սպասարկող կազմակերպության ու օգտվող կազմակերպության միջև և սպասարկող կազմակերպության ու սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև: Այդ հարաբերությունները անպայմանորեն ուղղակի կապ չեն ստեղծում օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև: Երբ օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև ուղղակի կապ չկա, նրանց միջև հաղորդակցումը սովորաբար տարվում է օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջոցով: Կարող է նաև ուղղակի կապ ստեղծվել օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև՝ հաշվի առնելով գործին առնչվող բարոյական ու գաղտնապահության նկատառումները: Օգտվողի աուդիտորը, օրինակ, կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին իր անունից ընթացակարգեր իրականացնելու համար, ինչպես օրինակ,

- (ա) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի ստուգումներ, կամ
- (բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների, գործառնությունների ու մնացորդների նկատմամբ համապարփակ ընթացակարգեր:

### **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

Ա10. Հանրային ոլորտի կազմակերպություններն ընդհանուր առմամբ ունեն օրենսդրությամբ սահմանված մուտք ունենալու լայն իրավունքներ: Այնուամենայնիվ, կարող են լինել այնպիսի իրավիճակներ, երբ մուտք ունենալու նման իրավունքներ առկա չեն, օրինակ, երբ սպասարկող կազմակերպությունը տեղակայված է տարբեր իրավասությանը ենթակա տարածքում: Նման դեպքերում, հանրային ոլորտի աուդիտորը կարիք կունենա ձեռք բերել իմացություն տարբեր իրավասությանը ենթակա տարածքում գործող օրենսդրության վերաբերյալ, որպեսզի որոշի, թե կարող են արդյոք ձեռք բերվել համապատասխան մուտքի իրավունքներ: Հանրային ոլորտի աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել կամ պահանջել օգտվող կազմակերպությունից մուտքի իրավունքներ ներառել օգտվող կազմակերպության և



սպասարկող կազմակերպության միջև կնքվող յուրաքանչյուր պայմանագրային համաձայնության մեջ:

Ա11. Հանրային ոլորտի աուդիտորները կարող են նաև ներգրավել այլ աուդիտորի՝ վերահսկողության թեստեր կամ համապարփակ ընթացակարգեր իրականացնելու համար՝ օրենքների, այլ նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրական ակտերի պահանջներին համապատասխան:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից փրամադրվող ծառայություններին առնչվող վերահսկողության փարրերի ըմբռնումը* (հղում՝ պար.10)

Ա12. Օգտվող կազմակերպությունը սպասարկող կազմակերպության ծառայությունների նկատմամբ կարող է հաստատել վերահսկողության տարրեր, որոնք կարող են ստուգվել օգտվողի աուդիտորի կողմից, և որը կարող է օգտվողի աուդիտորին հնարավորություն տալ հետևություն անելու, որ առնչվող հավաստումներից մի քանիսի կամ բոլորի նկատմամբ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը արդյունավետորեն են գործում առանց հաշվի առնելու սպասարկող կազմակերպության գործադրած վերահսկողության տարրերը: Եթե օգտվող կազմակերպությունն, օրինակ, օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները աշխատավարձի գծով գործառնությունների կատարման նպատակով, ապա օգտվող կազմակերպությունը կարող է վերահսկողության տարրեր սահմանել աշխատավարձի տեղեկատվության ներկայացման ու ստացման վրա, որը կարող է կանխարգելել կամ հայտնաբերել էական խեղաթյուրումները: Այդպիսի վերահսկողության տարրերը ներառում են՝

- սպասարկող կազմակերպությանը ներկայացված տվյալների համեմատումը այդ տվյալների մշակումից հետո սպասարկող կազմակերպությունից ստացվող տեղեկատվության վերաբերյալ զեկուցումների հետ,
- աշխատավարձի գումարներից առանձնացված ընտրանքի վերահաշվարկում գրասենյակային աշխատանքի ճշգրտությունը ստուգելու համար և աշխատավարձի ընդհանուր գումարի դիտարկում դրա հիմնավորված լինելու տեսանկյունից:

Ա13. Այդպիսի իրավիճակում, օգտվողի աուդիտորը կարող է իրականացնել աշխատավարձի գործառնությունների նկատմամբ գործադրվող վերահսկողության ստուգումներ, որն օգտվողի աուդիտորի համար հիմք կապահովի եզրակացնելու, որ օգտվող կազմակերպության աշխատավարձի գործառնություններին առնչվող հավաստումների համար վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն:

Ա14. Ինչպես նշված է ԱՄՍ 315-ում<sup>7</sup>, օգտվողի աուդիտորը, կապված որոշ ռիսկերի հետ, կարող է անել դատողություն, որ հնարավոր կամ գործնական չէ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել միան համապարփակ ընթացակարգերի կիրառմամբ: Նման ռիսկերը կարող են վերաբերվել սովորական ու նշանակալի գործառնությունների դասերի ու հաշիվների մնացորդների ոչ ճշգրիտ կամ անավարտ գրանցումներին, որոնց առանձնահատկությունները հաճախ թույլ են տալիս դրանք ենթարկել բարձր ավտոմատացված մշակման՝ փոքր աստիճանի չավտոմատացված կամ ընդհանրապես առանց դրա միջամտության: Ավտոմատացված մշակման այդպիսի առանձնահատկություններ կարող են հատկապես առկա լինել, երբ օգտվող կազմակերպությունը ներգրավում է սպասարկող կազմակեր-

<sup>7</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 30

պություն: Նման դեպքերում, այդպիսի ռիսկերի նկատմամբ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը տեղին են համարվում աուդիտի տեսանկյունից, և օգտվողի աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել դրանց վերաբերյալ ու գնահատել այդ վերահսկողության տարրերը՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 9-ի և 10-ի համաձայն:

*Հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ օգտվող կազմակերպությունից չի կարող ձեռք բերվել բավարար իմացություն (հղում պար.12)*

Ա15. Օգտվողի աուդիտորի որոշումը, թե, կապված օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպություն ներգրավելու հետ, պարագրաֆ 12-ում նշված որ ընթացակարգերը՝ առանձին կամ միասին վերցրած, պետք է ձեռնարկել, որպեսզի ձեռք բերվի էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման ու գնահատման համար հիմք ապահովող անհրաժեշտ տեղեկատվություն, կարող է կրել այնպիսի հանգամանքների ազդեցությունը, ինչպիսիք են օրինակ՝

- օգտվող և սպասարկող կազմակերպությունների մեծությունը,
- օգտվող կազմակերպության գործառնությունների բարդությունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բարդությունը,
- սպասարկող կազմակերպության գտնվելու վայրը (օրինակ, օգտվողի աուդիտորը կարող է որոշել ներգրավել այլ աուդիտորի սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ իր անունից ընթացակարգեր իրականացնելու համար, եթե սպասարկող կազմակերպությունը գտնվում է փոքր հեռավորության վրա),
- ակնկալվում է արդյոք, որ ընթացակարգը կամ ընթացակարգերը օգտվողի աուդիտորին արդյունավետ կերպով կտրամադրեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
- օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերության բնույթը:

Ա16. Սպասարկող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին՝ նրա վերահսկողության տարրերի նկարագրության ու կառուցվածքի վերաբերյալ (1-ին տեսակի) կամ իր վերահսկողության տարրերի նկարագրության, կառուցվածքի ու դրանց գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ (2-րդ տեսակի) հաշվետվություններ ներկայացնելու համար: 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները կարող են հրապարակվել ըստ [առաջարկվող] Հավաստիացման առաջադրանքների մասին 3402<sup>8</sup> միջազգային ստանդարտի (ՀԱՄՍ) կամ ըստ ստանդարտների հաստատման համար լիազորություն կամ ճանաչում ունեցող կազմակերպության կողմից հաստատված ստանդարտների (որը կարող է դրանք նույնացնել այլ անվանումներով, օրինակ, Ա տեսակի և Բ տեսակի հաշվետվություններ) պահանջների:

Ա17. 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության առկա լինելը կախված է նրանից, թե սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև պայմանագիրն արդյոք պարունակում է պայման՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից նման հաշվետվության հրապարակման վերաբերյալ: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ սպասարկող կազմակերպությունը նաև կարող է կատարել ընտրություն, թե

<sup>8</sup> [առաջարկվող] ՀԱՄՍ <<Հավաստիացման հաշվետվություն երրորդ կողմ հանդիսացող սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ>>:

արդյոք օգտվող կազմակերպությունների համար անհրաժեշտ է հրապարակել 1-ին տեսակի, թե 2-րդ տեսակի հաշվետվություն: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, օգտվող կազմակերպությունների համար կարող են առկա չլինել ոչ 1-ին տեսակի և ոչ 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ:

- Ա18. Որոշ հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպությունը պայմանագրային կարգով իր մեկ կամ մի քանի առավել կարևոր տնտեսական օղակները կամ գործառույթները կարող է հանձնել մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպությունների, ինչպես օրինակ, հարկերի պլանավորման ու համապատասխանության ամբողջական գործառույթը կամ ֆինանսական ու հաշվապահական գործառույթը կամ վերստուգողի գործառույթը: Քանի որ նման հանգամանքներում սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվությունը կարող է առկա չլինել, սպասարկող կազմակերպություն այցելության կատարումը օգտվողի աուդիտորի համար կարող է լինել ամենարդյունավետ ընթացակարգը, քանի որ, մեծ է օգտվող և սպասարկող կազմակերպությունների ղեկավարությունների միջև ուղղակի շփումների հնարավորությունը:
- Ա19. Ընթացակարգերի իրականացման համար կարող է ներգրավվել այլ աուդիտոր, ով անհրաժեշտ տեղեկատվություն կապահովի սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ: Եթե 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը հրապարակվել է, ապա այդ ընթացակարգերի իրականացման համար օգտվողի աուդիտորը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին, որովհետև սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ընթացիկ հարաբերության մեջ է սպասարկող կազմակերպության հետ: Այլ աուդիտորի աշխատանքն օգտագործող օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է ուղեցույցներ ստանալ ԱՄՍ 600-ում<sup>9</sup>, քանի որ այն առնչվում է այլ աուդիտորի սահմանմանը (այդ թվում աուդիտորի անկախությանն ու մասնագիտական ունակությունը), այլ աուդիտորին աշխատանքներում ներգրավվմանը՝ այդ աշխատանքների բնույթը, ծավալները ու ժամկետները պլանավորելու ու ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը գնահատելու ընթացքում:
- Ա20. Օգտվող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպություն, որն իր հերթին ներգրավում է ենթասպասարկող կազմակերպություն՝ օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող ծառայությունների մի մասի մատուցման նպատակով, որոնք կազմում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մաս: Ենթասպասարկող կազմակերպությունը կարող է լինել սպասարկողից անջատ կազմակերպություն կամ կարող է կապակցված լինել սպասարկող կազմակերպությանը: Այն իրավիճակներում, երբ օգտագործվում են մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպություններ, օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև փոխհարաբերությունները ընդլայնվում են՝ ընդգրկելով օգտվող կազմակերպության, սպասարկող կազմակերպության և ենթասպասարկող կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունները: Այդ փոխհարաբերության աստիճանը, ինչպես նաև սպասարկող կազմակերպության ու ենթասպասարկող կազմակերպությունների

<sup>9</sup> ԱՄՍ 600 <<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>>, պարագրաֆ 2-ը շարադրում է՝ <<Աուդիտորը սույն ԱՄՍ-ը, անհրաժեշտության դեպքում հարմարեցված ըստ հանգամանքների, կարող է դիտել օգտակար, երբ ներգրավում է այլ աուդիտորների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, որոնք խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ չեն...>>: Տես նաև ԱՄՍ 600-ի պարագրաֆ 19-ը

կողմից կատարվող գործառնությունների բնույթն ու էականությունը, օգտվողի աուդիտորի կողմից դիտարկման ենթակա ամենակարևոր գործոններն են՝ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի համար սպասարկող կազմակերպության ու ենթասպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նշանակությունը որոշելիս:

*1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների օգտագործումը օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից սպասարկող կազմակերպության վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերմանը օժանդակելու նպատակով (հղում՝ պար.13-14)*

Ա21. Օգտվողի աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի վերաբերյալ հարցումներ կարող է կատարել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի մասնագիտացված կառույցին կամ այլ մասնավոր գործունեությամբ զբաղվող մասնագետի, նաև պարզի, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ենթակա է կանոնակարգային վերահսկողության: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը կարող է գործել տարբեր իրավասությանը ենթակա տարածքում, որտեղ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվությունների նկատմամբ սահմանվում են տարբեր ստանդարտներ, և օգտվող կազմակերպությունը սպասարկող կազմակերպության կիրառած ստանդարտների մասին տեղեկատվություն կարող է ձեռք բերել այդ ստանդարտները հաստատող կազմակերպության միջոցով:

Ա22. 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը, օգտվող կազմակերպության տեղեկատվության հետ միասին, կարող է օժանդակել աուդիտորին պատկերացում կազմելու հետևյալի մասին՝

(ա) օգտվող կազմակերպության գործառնությունների մշակման վրա ազդեցություն ունեցող սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի զանազան կողմերը, ներառյալ ենթասպասարկող կազմակերպության ներգրավումը,

(բ) էական գործառնությունների հոսքը սպասարկող կազմակերպության միջով՝ որոշելու գործառնությունների հոսքի այն հատվածները, որտեղ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջանալ էական խեղաթյուրումներ,

(գ) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության նպատակները, որոնք առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստումներին, և

(դ) թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը համապատասխանորեն են նախագծված և իրականացվում կանխարգելելու կամ հայտնաբերելու կատարման սխալները, որոնք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջ բերել էական խեղաթյուրումներ:

1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները կարող են օժանդակել աուդիտորին բավարար չափով պատկերացում կազմել՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար: 1-ին տեսակի հաշվետվությունը, այնուամենայնիվ, չի ապահովում որևէ ապացույց համապատասխան վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ:

Ա23. 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները՝ այն ամսաթվի դրությամբ կամ այն ժամանակաշրջանի համար, որոնք գտնվում են օգտվող կազմակերպության

հաշվետու ժամանակաշրջանից դուրս, կարող են օժանդակել աուդիտորին՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ իրականացված վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացում կազմել, եթե այդ հաշվետվությունը հավելված է այլ աղբյուրներից ստացվող ընթացիկ լրացուցիչ տեղեկատվությամբ: Եթե սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրությունը այն ամսաթվի դրությամբ կամ այն ժամանակաշրջանի համար է, որը նախորդում է աուդիտի ենթակա ժամանակաշրջանի սկզբին, օգտվողի աուդիտորը կարող է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ պարունակվող տեղեկատվությունը թարմացնելու համար, ինչպես օրինակ.

- քննարկել սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ տեղի ունեցած փոփոխությունները՝ օգտվող կազմակերպության այն աշխատակիցների հետ, որոնք զբաղեցնում են այնպիսի դիրք, որ կարող են տեղյակ լինել այդ փոփոխությունների մասին,
- դիտարկել սպասարկող կազմակերպության կողմից հրապարակված փաստաթղթերն ու հաղորդագրությունները,
- քննարկել սպասարկող կազմակերպության անձնակազմում տեղի ունեցած փոփոխությունները:

#### **Գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերին արձագանքումը (հղում՝ պար.15)**

Ա24. Թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը ավելացնում է օգտվող կազմակերպության էական խեղաթյուրումների ռիսկը, կախված է ծառայությունների բնույթից և այդ ծառայությունների նկատմամբ գործադրվող վերահսկողության տարրերից: Որոշ դեպքերում, սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը կարող է նվազեցնել օգտվող կազմակերպության էական խեղաթյուրումների ռիսկը, հատկապես, եթե օգտվող կազմակերպությունն ինքը չի տիրապետում անհրաժեշտ հմտությունների՝ առանձին գործողությունների իրականացումը հանձն առնելու համար, ինչպես օրինակ, գործառնությունների նախնական նախաձեռնում, մշակում ու գրանցում կամ չունի համապատասխան միջոցներ (օրինակ, SS համակարգ):

Ա25. Երբ սպասարկող կազմակերպությունը վարում է օգտվող կազմակերպության կարևոր հաշվապահական գրառումները, օգտվողի աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել ուղղակի մուտք ունենալ դեպի այդ գրառումներ, որպեսզի ձեռք բերվի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ գրառումների հանդեպ վերահսկողության տարրերի գործադրման վերաբերյալ կամ հիմնավորվեն դրանցում արտացոլված գործառնություններն ու մնացորդները, կամ երկուսը միասին: Նման մուտքը կարող է ներառել կազմակերպության տարածքում կատարվող գրառումների ֆիզիկական զննություն կամ օգտվող կազմակերպությունում կամ այլ վայրում էլեկտրոնային եղանակով պահվող գրառումների խաչաձև քննություն, կամ երկուսը միասին: Երբ ուղղակի մուտքն ապահովվում է էլեկտրոնային եղանակով, օգտվողի աուդիտորը դրա միջոցով կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ սպասարկող կազմակերպության կողմից գործադրվող վերահսկողության տարրերի համապատասխանության վերաբերյալ՝ օգտվող կազմակերպության տվյալների ամբողջականության ու շիտակության նկատմամբ, որոնց համար պատասխանատու է սպասարկող կազմակերպությունը:

Ա26. Սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող ակտիվների հաշիվների մնացորդներին կամ ստնձնած գործառնություններին առնչվող աուդիտորական

ապացույցների բնույթն ու չափը որոշելիս, աուդիտորի կողմից կարող է դիտարկվել ստորև բերված ընթացակարգերի կատարումը՝

- (ա) օգտվող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումների կամ փաստաթղթերի քննություն. ապացույցների այդ աղբյուրի հուսալիությունը որոշվում է օգտվող կազմակերպության կողմից պահպանվող հաշվապահական գրառումների ու դրանք հիմնավորող փաստաթղթերի բնույթով ու չափերով: Որոշ դեպքերում, օգտվող կազմակերպությունն չի կարող պահպանել մանրամասն գրառումներ ու փաստաթղթեր իր անունից ձեռնարկված առանձին գործառնությունների մասին,
- (բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումների կամ փաստաթղթերի քննություն. օգտվողի աուդիտորի մուտքը դեպի սպասարկող կազմակերպության գրառումներ կարող է սահմանվել որպես օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև պայմանագրային համաձայնության պայման: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է նաև ներգրավել այլ աուդիտորի իր անունից մուտք իրավունք ստանալու դեպի սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության գրառումները,
- (գ) հաշիվների մնացորդների ու գործառնությունների վերաբերյալ հաստատումների ձեռքբերում սպասարկող կազմակերպությունից. երբ օգտվող կազմակերպությունն անկախ է վարում հաշիվների ու գործառնությունների գրառումները, սպասարկող կազմակերպությունից օգտվող կազմակերպության գրառումները հիմնավորող հաստատումները կարող են լինել հուսալի աուդիտորական ապացույց՝ համապատասխան գործառնությունների ու ակտիվների վերաբերյալ: Օրինակ, երբ ներգրավված են մի քանի սպասարկող կազմակերպություններ, օրինակ, որպես ներդրումների կառավարիչ կամ ակտիվների պահպանման պատասխանատու, և եթե այդ սպասարկող կազմակերպությունները անկախ են վարում գրառումներ, ապա օգտվողի աուդիտորը կարող է հաշիվների մնացորդները հաստատել այդ կազմակերպությունների հետ, որպեսզի տեղեկատվությունը համեմատի օգտվող կազմակերպության կողմից ինքնուրույն վարվող գրառումների հետ:  

Երբ օգտվող կազմակերպությունը չի վարում անկախ գրառումներ, ապա սպասարկող կազմակերպության հաստատումներով ձեռք բերված տեղեկատվությունը իրենից ներկայացնում է պարզապես հաշվետվություն այն մասին, թե ինչ է տեղ գտել սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումներում: Հետևաբար, նման դեպքերում, հաստատումները առանձին վերցրած չեն կարող ծառայել որպես հուսալի աուդիտորական ապացույց: Այդպիսի հանգամանքներում, օգտվողի աուդիտորը կարող է դիտարկել, թե արդյոք կարելի է բացահայտել անկախ ապացույցների այլընտրանքային աղբյուրներ,
- (դ) օգտվող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումների կամ սպասարկող կազմակերպությունից ստացված հաշվետվությունների նկատմամբ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը. վերլուծական ընթացակարգերի արդյունավետությունը հավանաբար կտատանվի հավաստումներից կախված և աղդեցության կենթարկվի առկա տեղեկատվության քանակից ու մանրամասնությունից:

Ա27. Այլ աուդիտորը օգտվող կազմակերպության աուդիտորների օգտին կարող է իրականացնել բնույթով համապարփակ ընթացակարգեր: Նման ներգրավումը կարող է ներառել օգտվող կազմակերպության ու նրա աուդիտորի և սպասարկող

կազմակերպության ու նրա աուդիտորի հետ համաձայնեցված ընթացակարգերի կատարում այլ աուդիտորի կողմից: Այլ աուդիտորի կողմից կատարված ընթացակարգերի արդյունքները դիտարկվում են օգտվողի աուդիտորի կողմից, որոշելու համար, թե դրանք կարող են արդյոք ծառայել որպես բավականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ավելին, կարող են լինել կառավարական մարմինների կողմից կամ պայմանագրային համաձայնություններով դրված պահանջներ, ըստ որոնց սպասարկող կազմակերպության աուդիտորն իրականացնում է բնույթով համապարփակ նախորոշված ընթացակարգեր: Պահանջվող ընթացակարգերի կիրառության արդյունքները՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից վարված հաշիվների մնացորդների ու կատարված գործառնությունների նկատմամբ, կարող են օգտվողի աուդիտորների կողմից գործածվել որպես նրանց կարծիքը հիմնավորող աուդիտորական ապացույցների մի մաս: Նման հանգամանքներում, օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի համար կարող է օգտակար լինել, որ մինչև ընթացակարգերի սկսումը համաձայնություն կայացվի աուդիտորական փաստաթղթերի ու օգտվողի աուդիտորի կողմից դրանց մուտքի տրամադրման շուրջ:

Ա28. Որոշակի հանգամանքներում, մասնավորապես, երբ օգտվող կազմակերպությունը պայմանագրային կարգով իր ֆինանսական գործառնությունների մի մասը կամ ամբողջը հանձնում է սպասարկող կազմակերպության, օգտվողի աուդիտորը կարող է հանդիպել այնպիսի իրավիճակի, երբ աուդիտորական վկայությունների նշանակալի մասը գտնվում է սպասարկող կազմակերպությունում: Այդ դեպքում կարիք կլինի օգտվողի աուդիտորի կամ իր անունից այլ աուդիտորի կողմից սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ անցկացնել համապարփակ ընթացակարգեր: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը կարող է տրամադրել 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, և ի լրումն, օգտվողի աուդիտորի անունից իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր: Այլ աուդիտորի ներգրավումը չի փոփոխում օգտվողի աուդիտորի պատասխանատվությունը. ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի խելամիտ հիմք ունենա իր կարծիքի հիմնավորման համար: Հետևաբար, օգտվողի աուդիտորի դիտարկումը, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և, թե արդյոք կարիք կա իրականացնելու հետագա համապարփակ ընթացակարգեր, ներառում է օգտվողի աուդիտորի ներգրավում կամ ներկայություն այլ աուդիտորի կողմից իրականացվող համապարփակ ընթացակարգերի ղեկավարման, հսկման ու կատարման ընթացքում:

*Վերահսկողության տարրերի ստուգումներ (հղում՝ պար.16)*

Ա29. Ըստ ԱՄՍ 330<sup>10</sup> պահանջների, օգտվողի աուդիտորը պետք է իրականացնի վերահսկողության ստուգումներ՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման նպատակով՝ կապված աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության հետ: Սպասարկող կազմակերպության համատեքստում, այդ պահանջները կիրառվում են, երբ.

(ա) օգտվողի աուդիտորի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8

տարրերը գործում են արդյունավետորեն (այսինքն, օգտվողի աուդիտորը նախատեսում է հենվել սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վրա՝ որոշելու համար համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները), կամ

(բ) համապարփակ ընթացակարգերը առանձին կամ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգումների հետ միասին, չեն կարող ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակում:

Ա30. Եթե 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը առկա չէ, օգտվողի աուդիտորը օգտվող կազմակերպության միջոցով կարող է կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ, պահանջելու, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը մասնակցություն ունենա 2-րդ տեսակի հաշվետվության տրամադրման գործում, ինչն ընդգրկում է առնչվող վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգումներ կամ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ ընթացակարգերի իրականացման համար ներգրավել այլ աուդիտորի, ինչը ներառում է այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգում: Օգտվողի աուդիտորը նաև կարող է այցելել սպասարկող կազմակերպություն և իրականացնել առնչվող վերահսկողության ստուգումներ, եթե սպասարկող կազմակերպությունը դրան համաձայն է: Օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատումը հիմնվում է այլ աուդիտորի աշխատանքի միջոցով ապահովված համախմբված ապացույցների և օգտվողի աուդիտորի սեփական ընթացակարգերի վրա:

**2-րդ տեսակի հաշվետվության օգտագործումը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն** (հղում՝ պար.17)

Ա31. 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը կարող է նախատեսվել բավարարելու օգտվողի մի քանի տարբեր աուդիտորների պահանջներ, հետևաբար, վերահսկողության ստուգումները և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության մեջ նկարագրված արդյունքները կարող են չվերաբերվել օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից կարևոր հավաստումներին: Առնչվող վերահսկողության ստուգումները և արդյունքները ենթարկվում են գնահատման՝ սահմանելու համար, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունն ապահովում է համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ՝ օժանդակելու օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատմանը: Դա կատարելու ընթացքում օգտվողի աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալ գործոնները՝

(ա) վերահսկողության թեստերի ընդգրկման ժամանակաշրջանը և վերահսկողության թեստերի իրականացումից հետո անցած ժամանակահատվածը,

(բ) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքի շրջանակը և ընդգրկված ծառայություններն ու գործընթացները, ստուգված վերահսկողության տարրերն ու կատարված ստուգումները, և այն եղանակը, որի միջոցով ստուգված վերահսկողության տարրերը կապակցվում են օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերին, և



(գ) վերահսկողության տարրերի ստուգումների արդյունքները և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ:

Ա32. Որոշ հավաստումների առնչությամբ, որքան կարճ է որոշակի ստուգման ընդգրկման ժամանակաշրջանը և երկար՝ ստուգում իրականացնելուց հետո անցած ժամանակահատվածը, այնքան ստուգումը կարող է ապահովել ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ: 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակաշրջանը օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության ժամանակաշրջանին համադրելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը առաջարկում է այնքանով ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքանով ավելի քիչ համընկնումներ կան 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակահատվածի և այն ժամանակահատվածի միջև, որի տվյալների վրա աուդիտորը նախատեսում է հիմնվել իր եզրակացությունը կազմելիս: Երբ առկա է նման դեպք, ապա 2-րդ տեսակի հաշվետվությանը նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջանն ընդգրկող հաշվետվությունը կարող է ապահովել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Մնացած մյուս դեպքերում, օգտվողի աուդիտորը կարող է որոշել, որ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ արդյոք անհրաժեշտ է իրականացնել վերահսկողության տարրերի ստուգումներ, թե ներգրավել այլ աուդիտորի դրանց իրականացման համար, որպեսզի ապահովվի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգման նպատակով:

Ա33. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի համար կարող է նաև անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել լրացուցիչ ապացույցներ սպասարկող կազմակերպությանն առնչվող վերահսկողության տարրերի՝ 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակաշրջանից դուրս տեղի ունեցած էական փոփոխությունների վերաբերյալ կամ սահմանել իրականացման ենթակա լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր: Այն առնչվող գործոնները, երբ որոշվում է, թե ինչ լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել սպասարկող կազմակերպության այն վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք գործադրվել են սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության ընդգրկման ժամանակաշրջանից դուրս, կարող են ընդգրկել՝

- հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի նշանակալի լինելու հանգամանքը,
- որոշակի վերահսկողության տարրերը, որոնք ստուգվել են միջանկյալ ժամանակաշրջանում և ստուգումից հետո դրանց նկատմամբ կատարված էական փոփոխությունները, այդ թվում՝ փոփոխություններ տեղեկատվական համակարգում, գործընթացներում և աշխատակազմում,
- այն չափը, որով ձեռք են բերվել աուդիտորական ապացույցներ՝ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ,
- մնացյալ ժամանակահատվածի տևողությունը,
- այն աստիճանը, որով օգտվողի աուդիտորը նախատեսում է կրճատել հետագա համապարփակ ընթացակարգերը՝ հիմնված վերահսկողության տարրերի հուսալիության վրա և
- վերահսկողության միջավայրի արդյունավետությունը և օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը:

- Ա34. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել, օրինակ, տարածելով վերահսկողության տարրերի ստուգումները մնացյալ ժամանակահատվածի վրա կամ ստուգել օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը:
- Ա35. Եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի ստուգման ժամանակահատվածը ամբողջովին դուրս է օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության ժամանակաշրջանից, ապա օգտվողի աուդիտորը անկարող կլինի հիմնվել նման ստուգումների վրա՝ որպեսզի եզրակացնի, որ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, քանի որ, եթե այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել, ապա դրանք չեն ապահովում ընթացիկ աուդիտի ժամանակաշրջանի վերահսկողության տարրերի արդյունավետության փաստեր:
- Ա36. Որոշակի հանգամանքներում, սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունը կարող է նախագծվել այն ենթադրությամբ, որ որոշակի վերահսկողության տարրեր կիրականացվեն օգտվող կազմակերպության կողմից: Օրինակ, ծառայությունը կարող է նախագծվել այն ենթադրությամբ, որ օգտվող կազմակերպությունը տեղում կգործադրի վերահսկողության տարրեր՝ գործառնությունների թույլատրման նկատմամբ, մինչև դրանց ուղարկումը սպասարկող կազմակերպության կատարման համար: Նման իրավիճակում, սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրությունը կարող է ներառել օգտվող կազմակերպության վերահսկողության հավելյալ տարրերի նկարագրություն: Օգտվողի աուդիտորը դիտարկում է, թե արդյոք օգտվող կազմակերպության վերահսկողության նման ավելադիր տարրերը տեղին են օգտվող կազմակերպությանը մատուցված ծառայության տեսանկյունից:
- Ա37. Եթե օգտվողի աուդիտորը համարում է, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը կարող է չապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, օրինակ, եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը չի պարունակում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի վերահսկողության ստուգումների ու դրանց արդյունքների նկարագրություն, ապա օգտվողի աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի ընթացակարգերն ու հետևությունները կարող է լրացնել օգտվող կազմակերպության միջոցով կապ հաստատելով սպասարկող կազմակերպության հետ՝ պահանջելով կազմակերպել քննարկում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի հետ՝ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքի շրջանակի ու արդյունքների վերաբերյալ: Նաև, այն դեպքում, երբ օգտվողի աուդիտորը համարում է անհրաժեշտ, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը օգտվող կազմակերպության միջոցով կարող է կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ, պահանջելով, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ընթացակարգեր իրականացնի սպասարկող կազմակերպությունում: Փոխարենը, օգտվողի աուդիտորը կամ օգտվողի աուդիտորի պահանջով այլ աուդիտոր, կարող է ապահովել նման ընթացակարգերի իրականացումը:
- Ա38. Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը ներկայացնում է ստուգումների արդյունքները, ներառյալ շեղումներն ու այլ տեղեկատվությունը, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ օգտվողի աուդիտորի հետևությունների վրա: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից նշված

բացառությունները կամ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ ձևափոխված կարծիքը ինքնաբերաբար չեն նշանակում, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը օգտակար չի լինի օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի համար՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ: Փոխարենը, սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվության բացառություններն ու ձևափոխված կարծիք առաջացնող հարցերը դիտարկվում են սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կատարած վերահսկողության տարրերի ստուգումների նկատմամբ՝ օգտվողի աուդիտորի կողմից կատարվող գնահատման ժամանակ: Բացառություններ ու ձևափոխված կարծիք առաջացնող հարցերի դիտարկման ժամանակ, օգտվողի աուդիտորը նման հարցերը կարող է քննարկել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի հետ: Այդպիսի քննարկումը պայմանավորված է օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպության հետ կապ հաստատելով ու սպասարկող կազմակերպության կողմից այդ հաղորդակցության կայացման համար հավանության տրամադրմամբ:

### **Աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության թերությունների վերաբերյալ հաղորդակցումը**

Ա39. Օգտվողի աուդիտորից պահանջվում է աուդիտի ընթացքում բացահայտված էական թերությունները ժամանակին գրավոր ձևով հաղորդել ղեկավարությանն ու կառավարման համար պատասխանատու անձանց<sup>11</sup>: Օգտվողի աուդիտորից նաև պահանջվում է պատասխանատվության համապատասխան աստիճան ունեցող ղեկավարությանը ժամանակին հաղորդել աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության այլ թերությունները, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բավականաչափ կարևորություն են ներկայացնում ղեկավարության ուշադրությանն արժանանալու համար<sup>12</sup>: Հարցերը, որոնք օգտվողի աուդիտորը կարող է երևան բերել աուդիտի ընթացքում և հաղորդել ղեկավարությանն ու կառավարման համար պատասխանատու անձանց, ներառում են՝

- վերահսկողության տարրերի յուրաքանչյուր մոնիտորինգ, որը կարող է իրականացվել օգտվող կազմակերպության կողմից, ներառյալ 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության ձեռք բերման արդյունքում ճանաչված վերահսկողության տարրերը,
- առանձին դեպքեր, երբ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության ավելադիր տարրերը մատնանշվում են 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ և չեն գործադրվում օգտվող կազմակերպության նկատմամբ, և
- վերահսկողության տարրեր, որոնք, հնարավոր է որ, անհրաժեշտ են սպասարկող կազմակերպության համար, սակայն որոնք, ըստ երևույթին, չեն իրականացվել կամ որոշակիորեն ընդգրկված չեն 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ:

### **1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին (հղում պար.18)**

<sup>11</sup> ԱՄՍ 265 <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 9-10

<sup>12</sup> ԱՄՍ 265, պարագրաֆ 10

Ա40. Եթե սպասարկող կազմակերպությունը ներգրավում է ենթասպասարկող կազմակերպության, ապա սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը, սպասարկող կազմակերպության համակարգի նկարագրության մեջ ու սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի առաջադրանքի շրջանակներում, կարող է ներառել կամ բացառել ենթասպասարկող կազմակերպության վերահսկողության համապատասխան նպատակներին ու առնչվող վերահսկողության տարրերին անդրադարձը: Նշված երկու հաշվետվական եղանակները հայտնի են որպես, համապատասխանաբար, ներառող և բացառող եղանակներ: Եթե 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը բացառում է ենթասպասարկող կազմակերպության նկատմամբ գործադրվող վերահսկողության տարրերը և ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայություններն առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, ապա օգտվողի աուդիտորը պետք է կիրառի սույն ԱՄՍ-ի պահանջները ենթասպասարկող կազմակերպության նկատմամբ: Օգտվողի աուդիտորի կողմից իրականացվող աշխատանքի բնույթն ու չափը՝ կապված ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների հետ, կախված է օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող այդ ծառայությունների բնույթից ու նշանակությունից ու աուդիտին այդ ծառայությունների տեղին լինելու հանգամանքից: Պարագրաֆ 9-ում մատնանշված պահանջների կիրառումը կօժանդակի օգտվողի աուդիտորին ենթասպասարկող կազմակերպության ազդեցության և իրականացվելիք աշխատանքների բնույթն ու չափը որոշելիս:

**Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն և չճշտված խեղաթյուրումներ** (հղում պար.19)

Ա41. Օգտվող կազմակերպությունների հետ կնքած պայմանագրերի պայմանների համաձայն, սպասարկող կազմակերպությունից կարող է պահանջվել բացահայտել օգտվող կազմակերպություններին ներազդած ամեն մի խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն ու չուղղված խեղաթյուրումներ՝ վերագրելի սպասարկող կազմակերպության ղեկավարությանը կամ աշխատողներին: Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 19-ով, օգտվողի աուդիտորը կատարում է հարցումներ օգտվող կազմակերպության ղեկավարությանը, թե սպասարկող կազմակերպությունն արդյոք զեկուցել է որևէ նման դեպք և գնահատում է, թե սպասարկող կազմակերպության կողմից զեկուցված ամեն մի նման դեպքը ազդում է արդյոք օգտվողի աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների վրա: Որոշակի հանգամանքներում, օգտվողի աուդիտորը այդպիսի գնահատում կատարելու համար կարող է պահանջել լրացուցիչ տեղեկատվություն, ինչպես նաև կարող է օգտվող կազմակերպությունից պահանջել կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ՝ համապատասխան տեղեկատվության ձեռք բերման նպատակով:

**Օգտվողի աուդիտորական եզրակացությունը** (հղում պար.20)

Ա42. Երբ օգտվողի աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող սպասարկող կազմակերպության կողմից

մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ, ապա առկա է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ.

- օգտվողի աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար իմացություն սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ, և չկա հիմք էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար,
- օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, և օգտվողի աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ,
- բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցները կարող են ստացվել միայն սպասարկող կազմակերպությունում պահվող գրառումներից, և օգտվող աուդիտորը անկարող է մուտք ունենալ դեպի այդ գրառումներ:

Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը արտահայտում է վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվում է կարծիք արտահայտելուց, կախված է աուդիտորի այն եզրակացությունից, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություններն էական են կամ համատարած:

*Հղում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին (հղում պար.21-22)*

Ա43. Որոշ դեպքերում, օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը կարող են պահանջել, որ օգտվողի աուդիտորական եզրակացության մեջ հղում կատարվի սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին, օրինակ, հանրային ոլորտում թափանցիկության ապահովման նպատակներով:

Ա44. Օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպության ներգրավման փաստը չի փոփոխում ըստ ԱՄՍ-ի օգտվողի աուդիտորի վրա դրված պատասխանատվությունը՝ ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հիմնավոր հիմեր ունենալու օգտվողի աուդիտորի կարծիքի հիմանավորման համար: Հետևաբար, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը որպես հիմք չի վկայակոչում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը՝ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար: Այնուամենայնիվ, երբ օգտվողի աուդիտորն արտահայտում է ձևափոխված կարծիք՝ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության ձևափոխված կարծիքն ի նկատի ունենալով, օգտվողի աուդիտորին չի արգելվում հղում կատարել սպասարկող կազմակերպության հաշվետվությանը, եթե նման հղումն օժանդակում է մեկնաբանելու օգտվողի աուդիտորի ձևափոխված կարծիքի հիմքերը: Նման հանգամանքներում, այսպիսի հղում կատարելուց առաջ, օգտվողի աուդիտորից կարող է պահանջվել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի համաձայնությունը:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 450

ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՎԱԾ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ  
ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակը</b> .....	3
<b>Սահմանումներ</b> .....	4
<b>Պահանջները</b>	
Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը.....	5
Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ.....	6-7
Խեղաթյուրումների հաղորդումը և ուղղումը.....	8-9
Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը.....	10-13
Գրավոր հայտարարություն.....	14
Փաստաթղթավորում.....	15
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Խեղաթյուրման սահմանումը.....	Ա1
Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը.....	Ա2-Ա3
Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ.....	Ա4-Ա6
Խեղաթյուրումների հաղորդումը և ուղղումը.....	Ա7-Ա10
Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը.....	Ա11-Ա23
Գրավոր հայտարարություն .....	Ա24
Փաստաթղթավորում .....	Ա25

---

<<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 450-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) դիտարկում է աուդիտի նկատմամբ՝ հայտնաբերված, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ՝ չուղղված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք կան) ազդեցության գնահատման աուդիտորի պարտականությունը: ԱՄՍ 700-ը դիտարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելիս աուդիտորի եզրահանգման պարտականությունը, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ երաշխիք այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումներից: ԱՄՍ 700-ով պահանջվող աուդիտորի եզրահանգումը հաշվի է առնում ֆինանսական հաշվետվությունների չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, գնահատումը համաձայն ԱՄՍ-երի<sup>1</sup>: ԱՄՍ 320<sup>2</sup>-ը քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի ճիշտ կիրառման աուդիտորի պարտականությունը:

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է գնահատել՝
  - (ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների ազդեցությունը աուդիտի վրա և
  - (բ) չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք առկա են, ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

## Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
  - (ա) խեղաթյուրում՝ տարբերությունը ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին

<sup>1</sup> ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆներ 10-11

<sup>2</sup> ԱՄՍ 320 <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

համապատասխան լինելու համար պահանջվող հողվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության հետևանքով (հղում պար. Ա1): Երբ աուդիտորը կարծիք է արտահայտում այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը, խեղաթյուրումները նույնպես ներառում են գումարների, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման այն ճշգրտումները, որոնք, աուդիտորի կարծիքով անհրաժեշտ են որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացվեն կամ տան ճշմարիտ ու իրական պատկերը,

- (բ) չուղղված խեղաթյուրում խեղաթյուրումներ, որոնք աուդիտորը կուտակել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք չեն ուղղվել:

## **Պահանջները**

### **Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը**

- 5. Աուդիտորը պետք է կուտակի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, բացի նրանցից, որոնք որոշակիորեն աննշան են (հղում պար. Ա2-Ա3):

### **Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ**

- 6. Աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք անհրաժեշտ է փոխել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը, եթե
  - (ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների բնույթը և նրանց ի հայտ գալու փաստերը մատնանշում են, որ կարող են լինել այլ խեղաթյուրումներ, որոնք գումարվելով աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումներին, կարող են դառնալ էական (հղում պար. Ա4) կամ
  - (բ) աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների հանրագումարը մոտենում է ԱՄՍ 320-ով որոշված էականության մակարդակին (հղում պար. Ա5):
- 7. Եթե աուդիտորի պահանջով ղեկավարությունը քննում է գործառնությունների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների որոշակի դաս և ուղղում է հայտնաբերված խեղաթյուրումները, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ որոշելու համար արդյոք չեն մնացել խեղաթյուրումներ (հղում պար. Ա6):

### **Խեղաթյուրումների մասին հաղորդումը և ուղղումը**

- 8. Աուդիտորն աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումների մասին պետք է ժամանակին հաղորդի ղեկավարության համապատասխան օղակներին, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով դա արգելված չէ<sup>3</sup>: Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ուղղել այդ խեղաթյուրումները (հղում պար. Ա7-Ա9):
- 9. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է ուղղել աուդիտորի հաղորդած խեղաթյուրումները կամ դրանց մի մասը, ապա աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի ղեկավարության կողմից դրանք չուղղելու պատճառների մասին և այն հաշվի առնի

<sup>3</sup> ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> պարագրաֆ 7



Ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելը գնահատելիս (հղում՝ պար. Ա10):

### **Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը**

10. Նախքան չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը, աուդիտորը պետք է նորից գնահատի ԱՄՍ 320-ով որոշված էականության մակարդակը՝ հաստատելու համար կազմակերպության փաստացի ֆինանսական արդյունքների տեսանկյունից դրա համապատասխան լինելը կամ չլինելը (հղում՝ պար. Ա11-Ա12):
11. Աուդիտորը պետք է որոշի արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն,՝ առանձին կամ միասին վերցրած, էական են, թե ոչ: Նշված որոշումը կայացնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի՝
  - (ա) ինչպես որոշակի դասի գործառույթներին, հաշիվների մնացորդներին կամ բացահայտումներին, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվություններին՝ որպես ամբողջություն, վերաբերող խեղաթյուրումների չափը և բնույթը, ինչպես նաև դրանց ի հայտ գալու մասնավոր դեպքերը (հղում՝ պար. Ա13-Ա17, Ա19-Ա20) և
  - (բ) նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը համապատասխան դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության, վրա (հղում՝ պար. Ա18):

### **Կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ հաղորդակցությունը**

12. Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, ապա աուդիտորը կառավարման համար պատասխանատու անձանց պետք է հաղորդի չուղղված խեղաթյուրումների, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության կարծիքի վրա դրանց, առանձին կամ միասին վերցրած, հնարավոր ազդեցության մասին<sup>4</sup>: Աուդիտորի հաղորդած տեղեկատվությունը պետք է նկարագրի էական չուղղված խեղաթյուրումները առանձին-առանձին: Աուդիտորը պետք է պահանջի ուղղել չուղղված խեղաթյուրումները (հղում՝ պար. Ա21-Ա23):
13. Աուդիտորը կառավարման համար պատասխանատու անձանց պետք է հաղորդի նաև նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը համապատասխան դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների և ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության վրա:

### **Գրավոր հայտարարություն**

14. Աուդիտորը ղեկավարությունից, իսկ տեղին լինելու դեպքում՝ նաև կառավարման համար պատասխանատու անձանցից, պետք է պահանջի գրավոր հայտարարություն այն մասին, թե արդյոք նրանք հավատում են, որ չուղղված խեղաթյուրումների, առանձին կամ միասին վերցրած, ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության վրա, էական չէ: Նման հոդվածների հանրագումարը պետք է ընդգրկված լինի գրավոր հայտարարության մեջ կամ կցված լինի դրան (հղում՝ պար. Ա24):

---

<sup>4</sup> տես ծանոթագրություն 3

## Փաստաթղթավորում

15. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի<sup>5</sup> (հղում պար. Ա25).
- (ա) այն գումարը, որից ներքև, խեղաթյուրումները կհամարվեն որոշակիորեն աննշան (պարագրաֆ 5),
  - (բ) աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումները և արդյոք դրանք ուղղվել են, թե ոչ (պարագրաֆներ 5, 8 և 12) և
  - (գ) աուդիտորի եզրահանգումը չուղղված խեղաթյուրումների՝ առանձին կամ միասին վերցրած, էական լինելու կամ չլինելու վերաբերյալ, և այդ եզրահանգման հիմքերը (պարագրաֆ 11):

\*\*\*

## Կիրառումը և բացատրական այլ նյութեր

### Խեղաթյուրման սահմանումը (հղում պար. 4(ա))

- Ա1. Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ.
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները կազմող տվյալների հավաքագրման և մշակման անճշտությունից,
  - (բ) գումարի կամ բացահայտման բացթողումից,
  - (գ) փաստերի անտեսման կամ ուղղակի խեղաթյուրման արդյունքում առաջացած հաշվապահական հաշվառման ոչ ճիշտ գնահատականից, և
  - (դ) հաշվապահական հաշվառման գնահատականի վերաբերյալ ղեկավարության դատողությունից, որը աուդիտորը համարում է ոչ հիմնավոր կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունից ու կիրառումից, որը աուդիտորը համարում է անհամապատասխան:

Խարդախության արդյունքում առաջացած խեղաթյուրումների օրինակներ բերված են ԱՄՍ 240<sup>6</sup>-ում:

### Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը (հղում պար. 5)

- Ա2. Աուդիտորը կարող է առանձնացնել գումար, որից փոքր խեղաթյուրումները կլինեն որոշակիորեն աննշան և անհրաժեշտություն չի լինի դրանք կուտակել, քանի որ աուդիտորն ակնկալում է, որ այդ գումարների կուտակումը հաստատ էական ազդեցություն չի ունենա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: <<Որոշակիորեն աննշանը>> արտահայտությունը համարժեք չէ <<ոչ էականի>> արտահայտությանը: Որոշակիորեն աննշան դեպքերն բոլորովին այլ (ավելի փոքր) կարգի են, քան ԱՄՍ 320-ով որոշված էականությունը: Դրանք այն հարցերն են, որոնք միանշանակ չեն ունենա հետևանքներ՝ անկախ նրանից, դիտարկվում են առանձին թե միասին և գնահատվել են արդյոք չափի, բնույթի կամ իրադարձությունների որևէ չափանիշով: Այն դեպքում, երբ մեկ կամ մի քանի հոդվածների որոշակիորեն աննշան

<sup>5</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>> պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6

<sup>6</sup> ԱՄՍ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> պարագրաֆներ Ա1-Ա6

հանդիսանալու վերաբերյալ առկա է անորոշություն, ապա այդ հոդվածը կամ մի հոդվածները չեն դիտարկվում որոշակիորեն աննշան:

- Ա3. Աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատման և ղեկավարությանը, իսկ կիրառելիության դեպքում, կառավարաման համար պատասխանատու անձնաց խեղաթյուրումների հաղորդակցման գործում աուդիտորին աջակցելու համար օգտակար կլինի միմյանցից տարբերակել փաստացի, դատողության վրա հիմնված և կանխատեսվող խեղաթյուրումները.
- փաստացի խեղաթյուրումները այն խեղաթյուրումներն են, որոնց մասին կասկած չկա,
  - դատողության վրա հիմնված խեղաթյուրումները այն տարբերություններն են, որոնք առաջանում են հաշվապահական հաշվառման գնահատականների մասին ղեկավարության ունեցած դատողություններից, որոնք աուդիտորը համարում է անհիմն, կամ էլ հաշվապահական հաշվառման այն քաղաքականությունների ընտրությունից կամ կիրառությունից, որոնք աուդիտորը համարում է անհամապատասխան,
  - կանխատեսվող խեղաթյուրումները բազմության խեղաթյուրումների մասին աուդիտորի լավագույն գնահատականն է՝ ներառյալ ամբողջ բազմությունից, որից կատարվել է ընտրանքը, աուդիտորական ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները: Կանխատեսվող խեղաթյուրումների որոշման և արդյունքների գնահատման ուղեցույցները առաջադրված են ԱՄՍ 530<sup>7</sup>-ում:

#### **Նկատառումներ աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ (հղում պար. 6-7)**

- Ա4. Խեղաթյուրումը չի կարող լինել առանձնացված դեպք: Այն բանի ապացույցը, որ կարող են լինել այլ խեղաթյուրումներ, ընդգրկում է, օրինակ՝ այն փաստը, երբ աուդիտորը հայտնաբերում է, որ խեղաթյուրումն ի հայտ է եկել ներքին վերահսկողական համակարգի խափանումից կամ անհամապատասխան ենթադրություններից կամ էլ կազմակերպությունում լայնորեն կիրառվող գնահատման մեթոդներից:
- Ա5. Եթե աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների հանրագումարը մոտենում է ԱՄՍ 320-ով որոշված էականության մակարդակին, ապա ավելի հավանական է, որ կարող է լինել ռիսկի մեծ, քան ընդունելի փոքր մակարդակ, որ հնարավոր չհայտնաբերված խեղաթյուրումները, երբ վերցվում են աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների ամբողջության հետ միասին, կարող են գերազանցել էականության մակարդակը: Չհայտնաբերված խեղաթյուրումներ կարող են առաջանալ ընտրանքային և ոչ ընտրանքային ռիսկերի առկայության դեպքում<sup>8</sup>:
- Ա6. Աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից քննելու որոշակի դասի գործառնություններ, հաշիվների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որպեսզի հասկանա աուդիտորի կողմից հայտնաբերված խեղաթյուրումների պատճառները, կատարի որոշակի դասի գործառնություններում, հաշիվների մնացորդներում կամ բացահայտումներում առկա փաստացի խեղաթյուրումների գումարի որոշման ընթացակարգեր և համապատասխան ճշգրտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում: Նման պահանջ կարող է առաջանալ, օրինակ՝ աուդիտորական

<sup>7</sup> ԱՄՍ 530 <<Աուդիտորական ընտրանք>> պարագրաֆներ 14-15

<sup>8</sup> ԱՄՍ 530 պարագրաֆներ 5(գ)-(դ)

ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների հիման վրա աուդիտորի կողմից ամբողջ բազմության, որից կատարվել է ընտրանքը, խեղաթյուրումների կանխատեսման արդյունքում:

#### **Խեղաթյուրումների ուղղումն ու հաղորդումը** (հղում՝ պար. 8-9)

- Ա7. Խեղաթյուրումների ժամանակին հաղորդակցումը ղեկավարության համապատասխան օղակներին կարևոր է նրանով, որ այն ղեկավարությանը հնարավորություն է տալիս գնահատելու արդյոք ներկայացված հոդվածները խեղաթյուրումներ են, թե ոչ, տեղեկացնելու աուդիտորին իր անհամաձայնության մասին և անհրաժեշտության դեպքում ձեռնարկելու համապատասխան գործողություններ: Սովորաբար, ղեկավարության համապատասխան օղակները նրանք են, ովքեր իրավասություն և պատասխանատվություն ունեն գնահատելու խեղաթյուրումները և ձեռնարկելու անհրաժեշտ գործողություններ:
- Ա8. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել աուդիտորի կողմից որոշ խեղաթյուրումների հաղորդումը ղեկավարությանը կամ կազմակերպության այլ անձանց: Օրինակ՝ օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են հատուկ կերպով արգելել հաղորդումը կամ այլ գործողությունը, որը կարող է վնասել համապատասխան մարմնի կողմից կատարվող փաստացի կամ ակնկալվող, անօրինական գործողության ուսումնասիրությանը: Որոշ դեպքերում, աուդիտորի գաղտնիության և հաղորդակցման պարտականությունների պոտենցիալ բախումը կարող է բարդ լինել: Նման դեպքերում, աուդիտորը կարող է դիմել իրավաբանական խորհրդատվության:
- Ա9. Ղեկավարության կողմից բոլոր խեղաթյուրումների ուղղումը՝ ներառյալ աուդիտորի կողմից հաղորդվածները, ղեկավարությանը հնարավորություն է տալիս ճշգրիտ վարել հաշվապահական հաշվառումը, նվազեցնում է նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող ոչ էական չուղղված խեղաթյուրումների կուտակային բնույթի հետևանքով ապագա ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումների ռիսկը:
- Ա10. ԱՄՍ 700-ը պահանջում է, որ աուդիտորը գնահատի, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով պատրաստված և ներկայացված են համաձայն կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների: Այդ գնահատումն ընդգրկում է նկատառումներ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման որակական կողմի վերաբերյալ, այդ թվում նաև ղեկավարության դատողություններում հնարավոր շեղումների ցուցանիշներ<sup>9</sup>, որոնց վրա կարող են ներգործել աուդիտորի պատկերացումները՝ ղեկավարության ուղղումներ չկատարելու պատճառների վերաբերյալ:

#### **Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը** (հղում՝ պար.10-11)

- Ա11. Աուդիտորի կողմից, ԱՄՍ 320-ի համաձայն էականության որոշումը շատ հաճախ հիմնված է լինում կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների հաշվարկի վրա, քանզի փաստացի ֆինանսական արդյունքները դեռ հայտնի չեն լինում: Այդ իսկ պատճառով, մինչև աուդիտորի կողմից չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը, կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոխել ԱՄՍ 320-ով որոշված էականությունը՝ հինվելով փաստացի ֆինանսական արդյունքների վրա:

<sup>9</sup> ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 12

- Ա12. ԱՄՍ 320-ը բացատրում է, որ աուդիտի ընթացքում ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության (և, կիրառելիության դեպքում, հատուկ դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) էականության մակարդակը փոխվում է այն դեպքում, երբ աուդիտորին հայտնի է դառնում այնպիսի տեղեկատվություն, որը նրան կհարկադրեր նախապես որոշելու այլ գումար (կամ գումարներ)<sup>10</sup>. Այսպիսով, ցանկացած կարևոր փոփոխություն մեծ հավանականությամբ կատարվելու է մինչև աուդիտորի կողմից չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը: Սակայն, եթե աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 320-ի (տես սույն ստանդարտի պարագրաֆ 10) համաձայն որոշված էականության վերագնահատումը հանգեցնում է ավելի փոքր գումարի (կամ գումարների), ապա ներկայացված էականության և աուդիտորական հետազա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների համապատասխանությունը նորից դիտարկվում է այն տեսանկյունից, որ ձեռք բերվի համապատասխան աուդիտորական ապացույց, որի վրա էլ հիմնվում է աուդիտորական կարծիքը:
- Ա13. Յուրաքանչյուր խեղաթյուրում դիտարկվում է գնահատելու դրա ազդեցությունը համապատասխան դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների վրա, այդ թվում նաև արդյոք տվյալ մասնավոր դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը գերազանցվել է, թե ոչ:
- Ա14. Եթե առանձին խեղաթյուրում դիտարկվել է որպես էական, ապա քիչ հավանական է, որ այն կարող է չեզոքացվել այլ խեղաթյուրումով: Օրինակ, եթե հասույթն էականորեն գերազանահատվել է, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, կլինեն էականորեն խեղաթյուրված, անգամ եթե խեղաթյուրման ազդեցությունը շահույթի վրա ամբողջությամբ հաշվանցվի ծախսերի համապատասխան գերազնահատմամբ: Կարող է նպատակահարմար լինել խեղաթյուրումները հաշվանցել միևնույն հաշվի մնացորդների կամ միևնույն դասի գործառույթների միջև, չնայած որ հետազա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հնարավոր առկայության ռիսկը դիտարկվում է մինչև եզրահանգում անելը այն մասին, որ անգամ ոչ էական խեղաթյուրումների հաշվանցը նպատակահարմար է<sup>11</sup>:
- Ա15. Որոշելու համար արդյոք դասակարգման խեղաթյուրումն էական է, ընդգրկում է որակական նկատառումներ, ինչպես օրինակ, դասակարգման խեղաթյուրման ազդեցությունը պարտքային կամ պայմանագրային այլ պարտավորությունների, առանձին հոդվածների կամ դրանց հանրագումարի կամ հիմնական գործակիցների վրա: Կարող են լինել դեպքեր, երբ աուդիտորը եզրահանգում անի, որ դասակարգման խեղաթյուրումն էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության տեսանկյունից, չնայած որ այն կարող է գերազանցել այլ խեղաթյուրումների գնահատման համար կիրառվող էականության մակարդակը կամ մակարդակները: Օրինակ՝ հաշվեկշռի հոդվածների միջև սխալ դասակարգումը կարող է էական չհամարվել ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության տեսանկյունից, երբ սխալ դասակարգման գումարը փոքր է հաշվեկշռի համապատասխան հոդվածներից և սխալ դասակարգումը ոչ մի ազդեցություն չունի

<sup>10</sup> ԱՄՍ 320, պարագրաֆ 12

<sup>11</sup> Միևնույն հաշվի մնացորդներում կամ դասի գործառույթներում ոչ էական խեղաթյուրումների քանակի հայտնաբերումը աուդիտորից կարող է պահանջել նորից գնահատել տվյալ հաշվի մնացորդների կամ դասի գործառույթների էական խեղաթյուրումների ռիսկը:

եկամուտների և ծախսերի հաշվետվության որևէ հիմնական գործակցի վրա: Միևնույն հաշվի մնացորդում կամ միևնույն դասի գործառույթներում առկա ոչ էական խեղաթյուրումների քանակի որոշումը կարող է աուդիտորից պահանջել վերագնահատելու այդ հաշվի մնացորդի կամ տվյալ դասի գործառույթի էական խեղաթյուրումների ռիսկը:

Ա16. Որոշ խեղաթյուրումներին վերաբերող իրադարձություններ կարող են աուդիտորին ստիպել դրանք գնահատել որպես էական, առանձին կամ աուդիտի ընթացքում կուտակված այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, անգամ եթե դրանք ցածր են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էականությունից: Իրադարձությունները, որոնք կարող են ազդել գնահատման վրա, ներառում են այն աստիճանը, որով խեղաթյուրումները՝

- ազդում են օրենսդրական պահանջների համապատասխանության վրա,
- ազդում են պարտքային պարտավորությունների և պայմանագրային այլ պահանջների համապատասխանության վրա,
- առնչվում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ ճիշտ ընտրության կամ կիրառման հետ, որոնք էական ազդեցություն չունեն ընթացիկ, բայց հավանական է, որ կունենան ապագա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- քողարկում են փոփոխությունը եկամուտներում կամ այլ տեղեկանքներ, հատկապես ընդհանուր տնտեսության տեսակյունից,
- ազդում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական հոսքերի գնահատման համար օգտագործվող գործակիցների վրա,
- ազդում են ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված սեզմենտային տեղեկատվության վրա (օրինակ՝ հարցի կարևորությունը սեզմենտի կամ կազմակերպության գործարարության այլ մասի համար, որը հայտնաբերվել է, որ կարևոր դեր է խաղում կազմակերպության գործառույթներում կամ շահութաբերության մեջ),
- ազդեցություն ունեն ղեկավարության փոխհատուցման աճի վրա, օրինակ՝ հավաստիացնելով, որ պարզատրումների կամ այլ խրախուսումների տրամադրման պահանջները բավարարված են,
- կարևոր են, որ առնչություն ունենան օգտագործողներին հայտնի նախկին հաղորդակցության մասին աուդիտորի պատկերացումը, օրինակ՝ կանխատեսված շահույթի առնչությամբ,
- առնչվում են այն հողվածներին, որոնք ընդգրկում են հատուկ կողմեր (օրինակ, արդյոք գործառույթների արտաքին կողմերը կազմակերպության ղեկավարության անդամներ են),
- տեղեկատվության բացթողումներ են, որոնք հատուկ կերպով չեն պահանջվում կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքի կողմից, բայց որոնք, աուդիտորի դատողությամբ, կարևոր են օգտագործողների համար՝ հասկանալու կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, գործունեության արդյունքները կամ դրամական հոսքերը, և

- ազդում են այլ տեղեկատվության վրա, որը հաղորդակցվում է աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում (օրինակ, <<Ղեկավարության քննարկումներ և վերլուծություններ>> կամ <<Գործառնական և ֆինանսական դիտարկում>>-ում ընդգրկվող տեղեկատվությունը), որը կարելի է խելամտորեն ակնկալել, որ կազմի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա: ԱՄՍ 720<sup>12</sup>-ը քննարկում է աուդիտորի կողմից այլ տեղեկատվության դիտարկումը, որի ուղղությամբ աուդիտորը չունի ոչ մի պարտականություն աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում հաշվետու լինելու վերաբերյալ:

Դրանք միայն իրադարձությունների օրինակներ են, որոնցից ոչ բոլորն է հավանական, որ առկա լինեն բոլոր աուդիտների դեպքում, և ոչ էլ ցանկն է անպայմանորեն ամբողջական: Ցանկացած նմանատիպ իրադարձության առկայությունը անպայմանորեն չի բերում այն եզրահանգման, որ խեղաթյուրումն էական է:

Ա17. ԱՄՍ 240<sup>13</sup> բացատրում է, թե ինչպես խեղաթյուրման, որը կարող է լինել խարդախության արդյունք կամ արդեն խարդախության արդյունք է, կիրառությունը պետք է դիտարկվի աուդիտի այլ բնագավառներում, եթե անգամ խեղաթյուրման չափն էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյունից:

Ա18. Նախորդ ժամանակներին վերաբերող չուղղված ոչ էական խեղաթյուրումների կուտակային ազդեցությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Գոյություն ունեն տարբեր մոտեցումներ ընթացիկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նմանատիպ չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատման համար: Գնահատման նույն մոտեցման օգտագործումը բերում է հետևողականության մի ժամանակաշրջանից մյուսը:

### *Հարուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար*

Ա19. Հանրային ոլորտի կազմակերպության աուդիտի դեպքում, խեղաթյուրման էականության գնահատման վրա կարող են ազդեցություն ունենալ նաև օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ այլ մարմնի կողմից, որին պետք է հաշվետու լինել հատուկ իրադարձությունների, ինչպես օրինակ՝ խարդախությունների դեպքում, սահմանված աուդիտորի պարտականությունները:

Ա20. Ավելին, այն հարցերը, որոնք իրենցից ներկայացնում են հանրային հետաքրքրություն, հաշվետու լինելու պարտականություն, անկաշառություն և մասնավորապես արդյունավետ օրենսդրական վերահսկողության ապահովում, կարող են ներգործություն ունենալ տվյալ հոդվածի էականության գնահատման վրա իրենց բնույթի շնորհի: Դա տեղին է այն հոդվածների համար, որոնք առնչվում են օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համապատասխանության հետ:

*Կառավարման համար պարասխանադու անձանց հետ հաղորդակցությունը* (հղում պար. 12)

Ա21. Եթե չուղղված խեղաթյուրումների մասին հաղորդվել են ղեկավարման համար պատասխանատու պատասխանատվությամբ լիազորված անձին (անձանց), և այդ

<sup>12</sup> ԱՄՍ 720 <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>>

<sup>13</sup> ԱՄՍ 240 պարագրաֆ 35

անձը (անձինք) ունի (ունեն) նաև կառավարման պարտականություններ, ապա կարիք չկա նորից այն հաղորդել նույն անձին (անձանց) իրենց կառավարման դերում: Այդուհանդերձ, աուդիտորը պետք է բավարարված լինի այնքանով, որ հաղորդակցությունը ղեկավարման պատասխանատվությամբ լիազորված անձի (անձանց) հետ բավարար չափով տեղեկացնում է բոլոր նրանց, որոնց հետ այլ պարագաներում աուդիտորը կհաղորդակցվեր իրենց կառավարման լիազորություններից ելնելով<sup>14</sup>:

Ա22. Երբ առկա են մեծ քանակությամբ առանձին չուղղված ոչ էական խեղաթյուրումներ, ապա աուդիտորը կարող է հաղորդել չուղղված խեղաթյուրումների քանակը և ընդհանուր դրամական ազդեցությունը՝ յուրաքանչյուր առանձին չուղղված խեղաթյուրումների մանրամասների փոխարեն:

Ա23. ԱՄՍ 260-ը պահանջում է, որ աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հայտարարությունը հաղորդակցվի կառավարման համար պատասխանատու անձանց (տես սույն ԱՄՍ պարագրաֆ 14)<sup>15</sup>: Աուդիտորը կարող է ղեկավարման համար պատասխանատու անձանց հետ քննարկել խեղաթյուրումների ուղղելուց հրաժարվելու պատճառներն ու հետևանքները՝ հաշվի առնելով շրջապատող միջավայրում գնահատված խեղաթյուրումների չափերն ու բնույթը, և դրա հետագա հնարավոր հետևանքները ապագա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

#### **Գրավոր հայտարարություն (հղում պար. 14)**

Ա24. Քանի որ, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից, իսկ կիրառելիության դեպքում, նաև կառավարման համար պատասխանատու անձանցից, պահանջում է ուղղել էական խեղաթյուրումները, հետևաբար նաև ճշգրտել ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պարտավոր է նրանցից պահանջել իրեն տրամադրել գրավոր հայտարարություն չուղղված խեղաթյուրումների մասին: Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը, իսկ կիրառելիության դեպքում, նաև ղեկավարման համար պատասխանատու անձինք կարող են չհավատալ, որ չուղղված որոշակի խեղաթյուրումներն իրոք խեղաթյուրումներ են: Այդ իսկ պատճառով, նրանք իրենց գրավոր հայտարարությունում կարող են ցանկանալ ավելացնել այնպիսի բառեր, ինչպես օրինակ՝ «Մենք համաձայն չենք, որ հոդվածները ... և ... իրենցից ներկայացնում են խեղաթյուրումներ, որովհետև [պատճառների նկարագրությունը]>>»: Այդ հայտարարության առկայությունը, այդուհանդերձ, չի ազատում աուդիտորին չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու անհրաժեշտությունից:

#### **Փաստաթղթավորում (հղում պար. 15)**

Ա25. Չուղղված խեղաթյուրումների աուդիտորական փաստաթղթերը կարող են ընդգրկել.

- (ա) չուղղված խեղաթյուրումների ամբողջական ազդեցության նկատառումը,
- (բ) գնահատում, արդյոք որոշակի դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, եթե այդպիսիք կան, էականության մակարդակը կամ մակարդակները գերազանցվել են,

<sup>14</sup> ԱՄՍ 260 պարագրաֆ 13

<sup>15</sup> ԱՄՍ 260 պարագրաֆ 16(գ)(ii)



(գ) չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը հիմնական ցուցանիշների կամ տենդենցների վրա և համապատասխանությունը օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ պայմանագրային պահանջներին (օրինակ՝ գրավ՝ պարտքի դիմաց):

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 500

## ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3
<b>Նպատակը</b> .....	4
<b>Սահմանումներ</b> .....	5
<b>Պահանջները</b>	
Բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ.....	6
Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը.....	7-9
Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հողվածների ընտրությունը.....	10
Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը.....	11
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ.....	Ա1-Ա25
Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը.....	Ա26-Ա51
Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հողվածների ընտրությունը.....	Ա52-Ա56
Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը.....	Ա57

<<Աուդիտորական ապացույցներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 500-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) բացատրում է, թե ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ ինչն է համարվում աուդիտորական ապացույց և առնչվում է աուդիտորի պատասխանատվությանը այնպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու և իրականացնելու համար, որպեսզի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերի հիմնավորված եզրահանգումների գալու և դրանց վրա աուդիտորի կարծիքը հիմնելու համար:
2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է աուդիտի ընթացքում ձեռք բերվող ամբողջ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ: Մյուս ԱՄՍ-ները առնչվում են աուդիտի յուրահատուկ հարցերին (օրինակ, ԱՄՍ 315<sup>1</sup>), հատուկ թեմայի հետ կապված աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերմանը (օրինակ, ԱՄՍ 570<sup>2</sup>), աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար հատուկ ընթացակարգերը (օրինակ, ԱՄՍ 520<sup>3</sup>), և գնահատումը, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (ԱՄՍ 200<sup>4</sup> և ԱՄՍ 330<sup>5</sup>):

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

4. Աուդիտորի նպատակն է աուդիտորական ընթացակարգերը այնպես նախագծել և իրականացնել, որպեսզի աուդիտորը կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հիմնավորված եզրահանգումների գալու և դրանց վրա աուդիտորի կարծիքը հիմնելու համար:

### Սահմանումներ

5. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները.
  - (ա) հաշվապահական գրանցումներ՝ սկզբնական հաշվապահական թղթակցությունների գրանցումներ և օժանդակ գրանցումներ, ինչպես օրինակ չեկերը և դրամական միջոցների էլեկտրոնային փոխանցումները, հաշիվ - ապրանքագրերը, պայմանագրերը, գլխավոր և օժանդակ գրքերը, այն հաշվապահական թղթակցությունները և այլ ճշգրտումները ֆինանսական հաշվետվություններին,

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>:

<sup>3</sup> ԱՄՍ 520, <<Վերլուծական ընթացակարգեր>>:

<sup>4</sup> ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

որոնք արտացոլված չեն հաշվապահական թղթակցություններում, և գրանցումները, ինչպիսիք են աշխատանքային աղյուսակները և ծախսերի բաշխումները հիմնավորող էլեկտրոնային աղյուսակները, հաշվարկները, համաձայնեցումները և բացահայտումները,

- (բ) համապատասխանություն (աուդիտորական ապացույցի)՝ աուդիտորական ապացույցի որակի չափանիշ, այսինքն՝ դրա տեղին (հիմնավոր) լինելը և հուսալիությունը աուդիտորի կարծիքի հիմքը հանդիսացող եզրահանգումների հիմնավորման համար,
- (գ) աուդիտորական ապացույց՝ տեղեկատվություն, որն օգտագործվում է աուդիտորի կողմից աուդիտորի կարծիքի հիմքը հանդիսացող եզրահանգումներ կատարելու համար: Աուդիտորական ապացույցը ներառում է և՛ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներում պարունակվող տեղեկատվությունը, և՛ այլ տեղեկատվությունը,
- (դ) ղեկավարության փորձագետ՝ հաշվապահությունից և աուդիտից բացի այլ ոլորտում մասնագիտական հմտություններ ունեցող անհատ կամ կազմակերպություն, որի աշխատանքը այդ ոլորտում օգտագործվում է կազմակերպության կողմից կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը աջակցելու համար,
- (ե) բավականաչափություն (աուդիտորական ապացույցի)՝ աուդիտորական ապացույցի քանակի չափանիշն է: Աուդիտորական ապացույցի անհրաժեշտ քանակությունը կախված է աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումից, ինչպես նաև այդ աուդիտորական ապացույցի որակից:

## **Պահանջներ**

### **Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ**

- 6. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի այնպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին:

### **Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը**

- 7. Աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այն տեղեկատվության հիմնավոր լինելը և հուսալիությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց (հղում՝ պար. Ա26-Ա33):
- 8. Եթե տեղեկատվությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց, պատրաստվել է օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը, աուդիտորը, հաշվի առնելով իր նպատակների համար այդ փորձագետի աշխատանքի էականությունը՝ անհրաժեշտությունից ելնելով, միաժամանակ, պետք է (հղում՝ պար. Ա34-Ա36).
  - ա) գնահատի այդ փորձագետի գիտելիքները, կարողությունները և օբյեկտիվությունը (հղում՝ պար. Ա37-Ա43),
  - բ) հասկանա այդ փորձագետի աշխատանքը, և (հղում՝ պար. Ա44-Ա47),
  - գ) որպես աուդիտորական ապացույց գնահատի այդ փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տվյալ հավաստմանը (հղում՝ պար. Ա48):

9. Երբ օգտագործվում է կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք այդ տեղեկատվությունը բավականաչափ վստահելի է աուդիտորի նպատակների համար, ներառյալ, տվյալ հանգամանքներում անհրաժեշտ լինելու դեպքում՝
- ա) տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերումը, և (հղում՝ պար. Ա49-Ա50),
  - բ) գնահատումը, թե արդյոք տեղեկատվությունը բավականաչափ հստակ և մանրամասն է աուդիտորի նպատակների համար (հղում՝ պար. Ա51):

### **Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հողվածների ընտրությունը**

10. Երբ նախագծվում են վերահսկողության թեստեր և մանրամասնությունների ստուգումներ, աուդիտորը պետք է որոշի թեստավորման հողվածների ընտրության այնպիսի միջոցներ, որոնք արդյունավետ են աուդիտորական ընթացակարգի նպատակին հասնելու տեսանկյունից (հղում՝ պար. Ա52-Ա56):

### **Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը**

11. Եթե՝
- ա) մեկ աղբյուրից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը չի համապատասխանում մեկ այլ աղբյուրից ձեռք բերվածի հետ, կամ
  - բ) աուդիտորը կասկածներ ունի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության հուսալիության վերաբերյալ, աուդիտորը պետք է որոշի, թե այդ հարցը պարզելու համար աուդիտորական ընթացակարգերում ինչ փոփոխություններ կամ լրացումներ է անհրաժեշտ կատարել, և պետք է հաշվի առնի այդ հարցի ազդեցությունը, եթե առկա է այդպիսին, աուդիտի այլ ասպեկտների վրա (հղում՝ պար. Ա57):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Բավականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույց (հղում՝ պար. 6)**

- Ա1. Աուդիտորական ապացույցն անհրաժեշտ է աուդիտորի կարծիքը և հաշվետվությունը հիմնավորելու համար: Այն բնույթով կուտակային է և հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերից: Այնուամենայնիվ, այն կարող է ներառել այլ աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկատվություն, ինչպես օրինակ նախորդ աուդիտները (այն դեպքում, երբ աուդիտորը որոշել է թե արդյոք նախորդ աուդիտից հետո տեղի են ունեցել այնպիսի փոփոխություններ, որոնք կարող են ազդել ընթացիկ աուդիտի համար դրա տեղին (հիմնավոր) լինելու վրա<sup>6</sup>) կամ ընկերության հաճախորդի ընդունման և շարունակականության որակի վերահսկողության ընթացակարգերը: Ի լրումն կազմակերպության ներքին և արտա-

<sup>6</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 9:

քին այլ աղբյուրների, կազմակերպության հաշվապահական գրանցումները աուդիտորական ապացույցի կարևոր աղբյուր են: Նաև, տեղեկատվությունը, որը կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց կարող է պատրաստված լինել օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը: Աուդիտորական ապացույցը բաղկացած է և՛ այնպիսի տեղեկատվությունից, որը հիմնավորում և հաստատում է ղեկավարության հավաստումները, և՛ որևէ այլ տեղեկատվությունից, որը հակասում է այդպիսի հավաստումներին: Ի լրումն, որոշ դեպքերում տեղեկատվության բացակայությունը (օրինակ, երբ ղեկավարությունը մերժում է տրամադրել պահանջվող ներկայացումը) օգտագործվում է աուդիտորի կողմից, և այդ պատճառով, նույնպես հանդիսանում է աուդիտորական ապացույց:

- Ա2. Աուդիտորի կարծիքը ձևավորելիս աուդիտորի աշխատանքի ամենամեծ մասը բաղկացած է աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու և գնահատելու աշխատանքներից: Աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ներառել զննումը, դիտելը, հաստատումը, վերահաշվարկը, կրկին անգամ իրականացումը և վերլուծական ընթացակարգերը, հաճախ դրանց որևէ զուգակցմամբ, ի լրումն հարցումի: Թեև հարցումը կարող է տալ կարևոր աուդիտորական ապացույց, և կարող է նույնիսկ սխալի ապացույց առաջացնել, հարցումը ինքնին սովորաբար չի տալիս բավականաչափ աուդիտորական ապացույց ոչ հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման բացակայության, ոչ էլ վերահսկողության գործունեության արդյունավետության համար:
- Ա3. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200,<sup>7</sup> ողջամիտ երաշխիք է ձեռք բերվում, երբ աուդիտորը բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց է ձեռք բերել նվազեցնելու աուդիտորական ռիսկը (այն է, ռիսկը որ աուդիտորը ոչ պատշաճ աուդիտորական կարծիք կտրամադրի, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները էապես խեղաթյուրված են), մինչև ընդունելի ցածր մակարդակի:
- Ա4. Աուդիտորական ապացույցի բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը փոխհարաբերված են: Բավականաչափությունը աուդիտորական ապացույցի քանակի չափանիշն է: Աուդիտորական ապացույցի անհրաժեշտ քանակությունը կախված է աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումից (որքան բարձր են գնահատված ռիսկերը, այնքան ավելի շատ աուդիտորական ապացույց հավանաբար կպահանջվի) ինչպես նաև այդ աուդիտորական ապացույցի որակից (որքան բարձր լինի որակը, այնքան ավելի քիչ կարող է պահանջվել): Ավելի շատ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելը, այնուամենայնիվ, չի կարող փոխհատուցել դրա ցածր որակը:
- Ա5. Համապատասխանությունը աուդիտորական ապացույցի որակի չափանիշն է. այսինքն՝ դրա տեղին (հիմնավոր) լինելը և հուսալիությունը աուդիտորի կարծիքի հիմքը հանդիսացող եզրահանգումների հիմնավորման համար: Ապացույցի հուսալիության վրա ազդում է դրա աղբյուրը և բնույթը, և այն կախված է առանձնահատուկ հանգամանքներից որոնց պարագայում այն ձեռք է բերվել:

---

<sup>7</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 5:

Ա6. ԱՄՍ 330-ը պահանջում է, որպեսզի աուդիտորը եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց:<sup>8</sup> Թե արդյոք բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք է բերվել աուդիտորական ռիսկը ընդունելի ցածր մակարդակի իջեցնելու համար և դրանով հնարավորություն տալու աուդիտորին ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու որոնց վրա կհիմնվի աուդիտորի կարծիքը, մասնագիտական դատողության հարց է: ԱՄՍ 200-ը պարունակում է այնպիսի հարցերի քննարկում ինչպիսիք են աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակին պատրաստելը, և հաշվեկշիռը օգուտի և վնասի միջև, որոնք տեղին գործոններ են, երբ աուդիտորը մասնագիտական դատողություն է իրականացնում որոշելու, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց:

#### *Աուդիտորական ապացույցի աղբյուրները*

Ա7. Աուդիտորական ապացույցի մի մասը ձեռք է բերվում հաշվապահական գրանցումների թեստավորման աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելու միջոցով, օրինակ, վերլուծության և դիտարկման, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացների ընթացակարգերի կրկին անգամ իրականացման միջոցով, և համաձայնեցնելով միևնույն տեղեկատվության իրար հետ կապված տեսակները և կիրառումը: Այսպիսի աուդիտորական ընթացակարգերի կատարման միջոցով աուդիտորը կարող է որոշել, որ հաշվապահական գրանցումներն իրենք իրենց մեջ հետևողական են և համաձայնեցվում են ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ա8. Ավելի շատ երաշխիք է սովորաբար ձեռք բերվում տարբեր աղբյուրներից ձեռք բերված կամ տարբեր բնույթի հետևողական աուդիտորական ապացույցից, քան աուդիտորական ապացույցի առանձին դիտարկված մասերից: Օրինակ, կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության հաստատումը, կարող է ավելացնել ներքնապես ստեղծված աուդիտորական ապացույցից աուդիտորի կողմից ձեռք բերվող երաշխիքը, ինչպես օրինակ ապացույցը որն առկա է հաշվապահական գրանցումներում, ժողովների արձանագրություններում կամ կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված տեղեկատվության մեջ:

Ա9. Կազմակերպությունից անկախ աղբյուրներից ստացված տեղեկատվությունը, որն աուդիտորը կարող է օգտագործել որպես աուդիտորական ապացույց, կարող է ներառել հաստատումները երրորդ կողմերից, վերլուծողների հաշվետվությունները, և մրցակիցների համեմատելի տվյալները (համեմատական տվյալներ):

#### *Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման աուդիտորական ընթացակարգերը*

Ա10. Ինչպես պահանջվում է, և հետագայում բացատրվում է, ԱՄՍ 315-ում և ԱՄՍ 330-ում, աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու աուդիտորական ապացույցը ձեռք է բերվում կատարելով՝  
ա) ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, և  
բ) հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որանք բաղկացած են՝

<sup>8</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 26:

- (i) վերահսկողության թեստեր, երբ պահանջվում են ԱՄՍ-ներով կամ, երբ աուդիտորը որոշում է օգտվել դրանցից, և
- (ii) անկախ ընթացակարգերից, ներառյալ մանրամասնությունների ստուգումները և անկախ վերլուծական ընթացակարգերը:

Ա11. Ստորև Ա14-Ա25 պարագրաֆներում նկարագրված աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են օգտագործվել որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, վերահսկողության ստուգումներ կամ անկախ ընթացակարգեր, կախված այն համատեքստից, որում դրանք կիրառվում են աուդիտորի կողմից: Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 330-ում, նախորդ աուդիտներից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է, որոշ հանգամանքներում, տալ համապատասխան աուդիտորական ապացույց այն դեպքում, երբ աուդիտորը կատարում է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ պարզելու համար, թե տեղին է արդյո՞ք<sup>9</sup> այդ աուդիտորական ապացույցը:

Ա12. Նախատեսված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը և իրականացման ժամկետները կարող են կախված լինել այն փաստից, որ հաշվապահական տվյալների որոշ մասը և այլ տեղեկատվությունը կարող է հասու լինել միայն էլեկտրոնային ձևով կամ միայն որոշակի պահերին կամ ժամանակաշրջանների վերջում: Օրինակ, սկզբնական փաստաթղթերը, ինչպիսիք են գնման պահանջագրերը և հաշիվ-ապրանքագրերը, կարող են գոյություն ունենալ միայն էլեկտրոնային ձևով երբ կազմակերպությունը կիրառում է էլեկտրոնային առևտուրը, կամ կարող են ոչնչացվել էլեկտրոնային պատճենահանումից հետո, երբ կազմակերպությունն օգտագործում է էլեկտրոնային պատկերների մշակման համակարգեր, որպեսզի հեշտացնի պահպանումը և հղումների կատարելը:

Ա13. Որոշ էլեկտրոնային տեղեկատվություն կարող է չվերականգնվել որոշակի ժամանակահատվածից հետո, օրինակ, եթե ֆայլերը փոխվում են կամ եթե պահուստային օրինակ ֆայլերը գոյություն չունեն: Համապատասխանաբար, աուդիտորը կազմակերպության տվյալների պահպանման քաղաքականության արդյունքում կարող է պահանջել աուդիտորի վերանայման համար անհրաժեշտ որոշ տեղեկություններ կամ աուդիտորական ընթացակարգերը իրականացնել այն ժամանակ, երբ այդ տեղեկատվությունը հասանելի է:

## **Չննումը**

Ա14. Չննումը ներառում է գրանցումների կամ փաստաթղթերի, լինեն դրանք ներքին կամ արտաքին, թղթային կամ էլեկտրոնային կամ այլ կրիչի տեքստ, ստուգումը, կամ որևէ ակտիվի ֆիզիկական վիճակի ստուգումը: Գրանցումների ու փաստաթղթերի զննումն ապահովում են հուսալիության տարբեր աստիճաններ ունեցող աուդիտորական ապացույցներ, որոնք կախված են դրանց բնույթից ու ստացման աղբյուրներից, և ներքին գրանցումների կամ փաստաթղթերի դեպքում, դրանց ստացման գործում վերահսկողության արդյունավետությունից: Չննման օրինակ, որպես վերահսկողության թեստի կիրառում, հանդիսանում է գրանցումների զննումը՝ ապացույց ձեռք բերելու համար, որ այդ գրանցումները թույլատրված են կատարվել:

<sup>9</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա35:



Ա15. Որոշ թաստաթղթեր իրենցից ներկայացնում են ակտիվի առկայության ուղղակի աուդիտորական ապացույց, օրինակ, մի փաստաթուղթ, որն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական գործիք, ինչպես օրինակ արժեթուղթ կամ պարտատոմս: Այսպիսի փաստաթղթերի գնումը անպայման չէ, որ աուդիտորական ապացույց ապահովի դրանց սեփականության կամ արժեքի վերաբերյալ: Ի լրումն, իրականացված պայմանագրի գնումը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել, որը տեղին է կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման համար, ինչպես օրինակ եկամուտների ճանաչումը:

Ա16. Նյութական ակտիվների գնումը կարող է ապահովել հուսալի աուդիտորական ապացույց դրանց առկայության վերաբերյալ, բայց ոչ թե պարտադիր կազմակերպության կողմից այդ ակտիվների նկատմամբ իրավունքների և պարտականությունների կամ դրանց արժեքի վերաբերյալ: Պաշարների առանձին տեսակների գնումը կարող է զուգակցվել պաշարների գույքագրումը դիտելու հետ:

## Դիտելը

Ա17. Դիտելը այլ անձանց կողմից իրականացվող գործընթացներին կամ ընթացակարգերին հետևելն է, օրինակ, աուդիտորի կողմից դիտելը, թե ինչպես են կազմակերպության աշխատակիցները պաշարների գույքագրում կամ վերահսկողության գործողություններ կատարում: Դիտելը ապահովում է գործընթացների կամ ընթացակարգերի իրականացման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց, բայց սահմանափակվում է այն պահի դրությամբ, երբ այդ դիտելը տեղի է ունենում, և այն փաստով, որ դիտվելու գործողությունը, կարող է ազդել նրա վրա, թե ինչպես է գործընթացը կամ ընթացակարգը իրականացվում: Տես ԱՄՍ 501-ը պաշարների գույքագրման վերաբերյալ հետագա ուղեցույցի համար:<sup>10</sup>

## Արտաքին հաստատումները

Ա18. Արտաքին հաստատումը աուդիտորական ապացույց է, որը ձեռք է բերվում աուդիտորի կողմից աուդիտորին երրորդ անձի կողմից (հաստատող կողմ) ուղղակի գրավոր պատասխանի միջոցով՝ թղթային ձևով, կամ էլեկտրոնային կամ այլ կրիչով: Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը հաճախ տեղին են, երբ հասցեագրվում են հավաստումներ, որոնք կապված են որոշ հաշվի մնացորդների և դրանց տարրերի հետ: Այնուամենայնիվ, արտաքին հաստատումները չպետք է սահմանափակվեն միայն հաշվի մնացորդներով: Օրինակ, աուդիտորը կարող է խնդրել կազմակերպության երրորդ կողմերի հետ ունեցած պայմանագրերի պայմանների կամ գործառնությունների հաստատում. հաստատման խնդրանքը կարող է նախագծվել այնպես որ հարցնի, թե արդյոք տեղի են ունեցել պայմանագրով որևէ փոփոխություններ և, եթե այո, որոնք են համապատասխան մանրամասնությունները: Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը օգտագործվում են նաև որոշակի պայմանների բացակայության մասին աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար, օրինակ, կողմնակի պայմանագրի բացակայության համար, որը կարող է ազդել եկամտի ճանաչման վրա: Տես ԱՄՍ 505-ը հետագա ուղեցույցի համար:<sup>11</sup>

<sup>10</sup> ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>>:

<sup>11</sup> ԱՄՍ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>>:

## **Վերահաշվարկը**

Ա19. Վերահաշվարկը բաղկացած է փաստաթղթերի և գրանցումների մաթեմատիկական ճշգրտության ստուգումից: Վերահաշվարկը կարող է կատարվել ձեռքով կամ էլեկտրոնային ձևով:

## **Վերակատարումը**

Ա20. Վերակատարումը ներառում է ի սկզբանե որպես կազմակերպության ներքին վերահսկողության մաս կատարված ընթացակարգերի կամ վերահսկողության աուդիտորի կողմից անկախ իրականացումը:

## **Վերլուծական ընթացակարգերը**

Ա21. Վերլուծական ընթացակարգերը բաղկացած են ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տվյալների միջև հավանական կապերի վերլուծության միջոցով ֆինանսական տեղեկատվության գնահատումներից: Վերլուծական ընթացակարգերը ներառում են նաև այնպիսի հետաքննություն, որը անհրաժեշտ է հայտնաբերված այն տատանումների կամ կապերի համար, որոնք որ հետևողական չեն այլ տեղին տեղեկատվության հետ կամ որոնք որ նշանակալի գումարով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից: Տես ԱՄՄ 520-ը հետագա ուղեցույցի համար:

## **Հարցումը**

Ա22. Հարցումը ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական բնույթի տեղեկատվության հայցում է՝ կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս գտնվող իրազեկ անձանցից: Հարցումը լայնորեն օգտագործվում է աուդիտի ընթացքում ի լրումն մյուս աուդիտորական ընթացակարգերի: Հարցումները կարող են լինել պաշտոնական գրավոր հարցումներից մինչև ոչ պաշտոնական բանավոր հարցումների տիրույթում: Հարցումների պատասխանների գնահատումը հարցման գործընթացի անբաժանելի մասն է:

Ա23. Հարցումների պատասխանները կարող են աուդիտորին ապահովել տեղեկատվությամբ, որին նա նախկինում չէր տիրապետում կամ տալ հաստատող աուդիտորական ապացույց: Այլ կերպ, պատասխանները կարող են աուդիտորի ձեռք բերած այլ տեղեկատվությունից նշանակալիորեն տարբերվող տեղեկատվություն ապահովել, օրինակ, տեղեկատվություն ղեկավարության կողմից վերահսկողությանը շրջանցելու վերաբերյալ: Որոշ դեպքերում, հարցումների պատասխանները աուդիտորին հիմք են ապահովում աուդիտորական ընթացակարգերը ձևափոխելու կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելու համար:

Ա24. Թեև հարցման միջոցով ձեռք բերված ապացույցի հաստատումը հաճախ ունի հատուկ կարևորություն, ղեկավարության մտադրությունների վերաբերյալ հարցումների դեպքում, ղեկավարության մտադրությունները հիմնավորող առկա տեղեկատվությունը կարող է սահմանափակ լինել: Նման դեպքերում, ղեկավարության կողմից իր հայտարարած մտադրությունների իրականացման նախկին պատմության, գործողության որոշակի ուղղություն ընտրելու ղեկավարության հայտարարված պատճառների,

և ղեկավարության գործողության որոշակի ուղղություն հետապնդելու հնարավորության հասկանալը կարող է տեղին տեղեկատվություն ապահովել հարցման միջոցով ձեռք բերված ապացույցը հաստատելու համար:

Ա25. Որոշ հարցերի վերաբերյալ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ձեռք բերել ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր տեղեկատվություններ և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից բանավոր հարցումների հաստատում: Տես ԱՄՍ 580 հետագա ուղեցույցի համար:<sup>12</sup>

## **Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը**

*Տեղին (հիմնավոր) լինելը և հուսալիությունը* (հղում պար. 7)

Ա26. Ինչպես նշվեց պարագրաֆ Ա1-ում, մինչդեռ աուդիտորական ապացույցը հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում կատարվող աուդիտորական ընթացակարգերից, այն կարող է ներառել նաև այլ աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկությունները, ինչպես օրինակ որոշ դեպքերում նախորդ աուդիտները և ընկերության հաճախորդի ընդունելու և հաճախորդի հետ հարաբերությունները շարունակելու որակի վերահսկողության ընթացակարգերը: Ամբողջ աուդիտորական ապացույցների որակի վրա ազդում է դրանց հիմքում ընկած տեղեկատվության հիմնավորվածությունը և հուսալիությունը:

## **Տեղին (հիմնավոր) լինելը**

Ա27. Տեղին (հիմնավոր) լինելը գործ ունի աուդիտորական ընթացակարգի նպատակի տրամաբանական կապի, կամ ազդեցության հետ, և որտեղ տեղին է, դիտարկվող հավաստման հետ: Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության տեղին (հիմնավոր) լինելը կարող է թեստավորման ուղղության ազդեցության տակ լինել: Օրինակ, եթե աուդիտորական ընթացակարգի նպատակն է թեստավորել կրեդիտորական հաշվի մնացորդի գերազնահստվածությունը առկայության կամ գնահատումի տեսանկյունից, ապա գրանցված կրեդիտորական հաշվի թեստավորումը կարող է լինել տեղին աուդիտորական ընթացակարգ: Մյուս կողմից, երբ թեստավորվում է կրեդիտորական հաշվի մնացորդի թերազնահատվածությունը առկայության կամ գնահատման տեսանկյունից, գրանցված կրեդիտորական հաշվի թեստավորումը տեղին չի լինի, սակայն տեղին կլինի այնպիսի տեղեկատվության թեստավորումը, ինչպիսիք են հետագա վճարումները, չվճարված հաշիվ-ապրանքագրերը, մատակարարների ծանուցագրերը և ստացման չհամապատասխանող հաշվետվությունները:

Ա28. Աուդիտորական ընթացակարգերի տրված խումբը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել, որը տեղին (հիմնավոր) է որոշակի հավաստումների համար, բայց ոչ մյուսների: Օրինակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո դեբիտորական պարտքի հավաքագրման հետ կապված փաստաթղթերի զննումը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել առկայության և գնահատման վերաբերյալ, բայց ոչ ճիշտ ժամանակաշրջանում հաշվառելու վերաբերյալ: Նույն ձևով, որոշակի հավաստման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերելը,

<sup>12</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>:

օրինակ, պաշարների առկայության, չի կարող փոխարինել մեկ այլ հավաստման, օրինակ, այդ պաշարի գնահատման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերմանը: Մյուս կողմից, տարբեր աղբյուրներից ստացված կամ տարբեր բնույթի աուդիտորական ապացույցները հաճախ կարող են տեղին (հիմնավոր) լինել նույն հավաստման համար:

Ա29. Վերահսկողության թեստերը նախատեսված են հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրումների կանխարգելման, կամ հայտնաբերման ու ճշտման վերահսկողության գործելու արդյունավետությունը գնահատելու համար: Տեղին (հիմնավոր) աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար վերահսկողության թեստերի նախատեսումը ներառում է այն պայմանների (բնորոշ գծերի կամ հատկանիշների) հայտնաբերումը, որոնք ցույց են տալիս վերահսկողության կատարումը, կամ շեղումի պայմանները, որոնք ցույց են տալիս շեղումը պատշաճ կատարումից: Այդ պայմանների առկայությունը կամ բացակայությունը կարող է թեստավորվել աուդիտորի կողմից:

Ա30. Անկախ ընթացակարգերը նախատեսված են հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման համար: Դրանք բաղկացած են մանրամասնությունների ստուգումներից և անկախ վերլուծական ընթացակարգերից: Անկախ ընթացակարգերի նախատեսումը ներառում է թեստի նպատակների համար տեղին (հիմնավոր) պայմանների հայտնաբերում, որոնք համապատասխան հավաստման մեջ կազմում են խեղաթյուրում:

## Հուսալիությունը

Ա31. Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության, և հետևաբար հենց աուդիտորական ապացույցի հուսալիությունը կախված է դրա ստացման աղբյուրից և բնույթից, և այն հանգամանքներից, որոնց ներքո դա ձեռք է բերվել, ներառյալ վերահսկողությունը դրա պատրաստման և պահպանման ընթացքում, որտեղ դա տեղին է: Այդ պատճառով, տարբեր տեսակի աուդիտորական ապացույցների հուսալիության վերաբերյալ ընդհանրացումները կարևոր բացառությունների առարկա են: Նույնիսկ այն դեպքերում, երբ որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս աղբյուրներից, հանգամանքներ կարող են գոյություն ունենալ, որոնք կարող են ազդել դրա հուսալիության վրա: Օրինակ, անկախ արտաքին աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվությունը կարող է հուսալի չլինել, եթե աղբյուրը իրազեկ չէ, կամ ղեկավարության փորձագետը կարող է օբյեկտիվ չլինել: Ընդունելով, որ այդպիսի բացառություններ կարող են գոյություն ունենալ, աուդիտորական ապացույցի հուսալիության վերաբերյալ հետևյալ ընդհանրացումները կարող են օգտակար լինել՝

- աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ այն ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս անկախ աղբյուրներից,
- կազմակերպության ներսից ստացված աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ դրա հետ կապված կազմակերպության կողմից ներդրված վերահսկողությունը, ներառյալ դրա պատրաստման և պահպանման վերահսկողությունը, գործում է արդյունավետորեն,

- անմիջապես աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը (օրինակ, վերահսկողության կիրառման դիտելը) ավելի հուսալի են, քան անուղղակիորեն կամ հետևությունների միջոցով (օրինակ, վերահսկողության կիրառման մասին հարցումը) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը,
- փաստաթղթային ձևով, լինի դա թղթային, էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով, աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան բանավոր ապացույցը (օրինակ, ժողովի ընթացքում կատարված գրառումը ավելի հուսալի է, քան հետագայում քննարկված հարցերի բանավոր ներկայացումը),
- փաստաթղթերի բնօրինակից ստացվող աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան այն աուդիտորական ապացույցը, որը ստացվում է ֆոտոպատճեններից կամ այլ պատճեններից, կամ փաստաթղթերից, որոնք նկարահանվել են ժապավենի վրա, թվայնացվել կամ այլ կերպ ձևափոխվել են էլեկտրոնային ձևի, որոնց հուսալիությունը կարող է կախված լինել դրանց պատրաստման և պահպանման վերահսկողությունից:

Ա32. ԱՄՍ 520-ը հետագա ուղեցույց է տրամադրում այն տվյալների հուսալիության վերաբերյալ, որոնք որ օգտագործվում են վերլուծական ընթացակարգերի որպես անկախ ընթացակարգեր նախատեսման նպատակով:<sup>13</sup>

Ա33. ԱՄՍ գործ ունի այն հանգամանքների հետ որտեղ աուդիտորը հիմք ունի հավատալու, որ փաստաթուղթը կարող է բնօրինակը չլինել, կամ կարող է ձևափոխված լինել առանց աուդիտորին այդ ձևափոխումը բացահայտելու:<sup>14</sup>

*Ղեկավարության փորձագետի պատրաստած տեղեկատվության հուսալիությունը* (հղում պար. 8-ը)

Ա34. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը կարող է փորձառություն պահանջել հաշվապահությունից և աուդիտից բացի այլ ոլորտներում, ինչպես օրինակ ակտուարական հաշվարկները, գնահատումները, կամ ինժեներական տվյալները: Կազմակերպությունը կարող է այդ ոլորտներում փորձառություն ունեցող աշխատակիցներ ունենալ կամ վարձել նրանց, որպեսզի ձեռք բերի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պահանջվող փորձառությունը: Փորձառության ձեռք չբերելը, երբ այդպիսի անհաժեշտությունը կա, ավելացնում է էական խեղաթյուրման ռիսկերը:

Ա35. Երբ տեղեկատվությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց, պատրաստվել է օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը, կիրառվում են սույն ստանդարտի 8-րդ պարագրաֆի պահանջները: Օրինակ, անհատը կամ կազմակերպությունը կարող է տիրապետել տեսանելի շուկա չունեցող արժեթղթերի իրական արժեքի գնահատման մոդելների կիրառության փորձառության: Եթե անհատը կամ կազմակերպությունը կիրառում է այդ փորձառությունը գնահատում կատարելու համար, որը կազմակերպությունն օգտագործում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, ապա անհատը կամ կազմակերպությունը ղեկավարության փորձագետն է, կիրառվում

<sup>13</sup> ԱՄՍ 520, պարագրաֆ 5(ա).

<sup>14</sup> ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 13:

է պարագրաֆ 8-ը: Եթե, մյուս կողմից, այդ անհատը կամ կազմակերպությունը տրամադրում է ընդամենը կազմակերպությանը այլ կերպ անհասանելի մասնավոր գործարքների գնային տվյալները, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է իր սեփական գնահատումի մեթոդներում, ապա այդ տեղեկատվությունը, եթե օգտագործվում է որպես աուդիտորական ապացույց, պետք է համապատասխանի սույն ստանդարտի 7-րդ պարագրաֆի պահանջներին և կազմակերպության կողմից ղեկավարության փորձագետի օգտագործում չէ:

Ա36. Սույն ստանդարտի 8-րդ պարագրաֆի պահանջների վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու ծավալները կարող են կախված լինել այնպիսի հարցերից ինչպիսիք են՝

- ուսումնասիրվող հարցի՝ որի հետ կապ ունի ղեկավարության փորձագետը, բնույթն ու բարդությունը,
- ուսումնասիրվող հարցի էական խեղաթյուրուման ռիսկերը,
- աուդիտորական ապացույցի այլ աղբյուրների առկայությունը,
- ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակներն ու նպատակները,
- արդյո՞ք ղեկավարության փորձագետը կազմակերպության աշխատակիցն է, կամ դրա կողմից վարձվել է համապատասխան ծառայություններ մատուցելու համար,
- ինչ չափով ղեկավարությունը կարող է վերահսկողություն իրականացնել կամ ազդել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի վրա,
- արդյո՞ք ղեկավարության փորձագետը ենթակա է տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ ոլորտի պահանջների,
- ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հանդեպ կազմակերպությունում առկա որևէ վերահսկողության բնույթն ու ծավալները,
- աուդիտորի գիտելիքներն ու փորձը ղեկավարության փորձագետի փորձառության ոլորտի վերաբերյալ,
- աուդիտորի նախկին փորձը այդ փորձագետի աշխատանքի հետ կապված:

### **Ղեկավարության փորձագետի ունակությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը** (հղում պար. 8(ա))

Ա37. Ունակությունը վերաբերվում է ղեկավարության փորձագետի փորձառության բնույթին և մակարդակին: Կարողությունը վերաբերում է ղեկավարության փորձագետի այդ ունակությունը տվյալ հանգամանքներում իրականացնելու հնարավորությանը: Կարողության վրա ազդող գործոնները կարող են ներառել, օրինակ, աշխարհագրական դիրքը, և ժամանակի ու ռեսուրսների առկայությունը: Օբյեկտիվությունը վերաբերում է այն հնարավոր ազդեցություններին, որոնք կողմնակալությունը, շահերի բախումը կամ այլ անձանց ճնշումը կարող են ունենալ ղեկավարության փորձագետի մասնագիտական կամ գործարար դատողության վրա: Ղեկավարության փորձագետի ունակությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև կազմակերպության ներսում այդ փորձագետի աշխատանքի որևէ վերահսկողությունը, կարևոր գործոններ են ղեկավարության փորձագետի պատրաստած տեղեկատվության հուսալիության հարցում:

Ա38. Ղեկավարության փորձագետի գիտելիքների, կարողությունների և օբյեկտիվության վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է ապահովվել տարբեր աղբյուրներից, ինչպիսիք են՝

- անձնական փորձը կապված այդ փորձագետի նախորդ աշխատանքի հետ,
- քննարկումները այդ փորձագետի հետ,
- քննարկումները այլ անձանց հետ ովքեր ծանոթ են այդ փորձագետի աշխատանքին,
- փորձագետի որակավորումների, մասնագիտական կառույցներին կամ ոլորտի ասոցիացիային անդամակցության, գործունեություն իրականացնելու լիցենզիայի, կամ արտաքին ճանաչման այլ ձևերի մասին իմանալը,
- փորձագետի կողմից հրապարակած հոդվածները կամ գրքերը,
- աուդիտորի փորձագետը, եթե կա այդպիսին, որն օգնում է աուդիտորին ղեկավարության փորձագետի կողմից պատրաստած տեղեկատվության վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու հարցում:

Ա39. Հարցերը, որոնք տեղին են ղեկավարության փորձագետի ունակությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը գնահատելիս, ներառում են այդ փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տեխնիկական գործունեության ստանդարտներին կամ այլ մասնագիտական կամ ոլորտի պահանջներին, օրինակ, վարքագծի ստանդարտներին և մասնագիտական կառույցի կամ ոլորտի ասոցիացիայի անդամակցության այլ պահանջներին, լիցենզավորող մարմնի հավատարմագրման ստանդարտներին, կամ օրենքով կամ օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներին:

Ա40. Այլ հարցերը, որոնք կարող են տեղին լինել ներառում են՝

- ղեկավարության փորձագետի ունակության տեղին լինելը այն հարցի համար, որի համար այդ փորձագետի աշխատանքը պետք է օգտագործվի, ներառյալ մասնագիտացումները փորձագետի ոլորտում: Օրինակ, մի որևէ ակտուար կարող է մասնագիտանալ գույքի և դժբախտ պատահարների ապահովագրության մեջ, սակայն սահմանափակ փորձառություն ունենա թոշակների հաշվարկներում,
- ղեկավարության փորձագետի ունակությունը համապատասխան հաշվապահական պահանջների վերաբերյալ, օրինակ, ենթադրությունների և մեթոդների իմանալը, ներառյալ մոդելներինը, որտեղ դա կիրառելի է, որոնք հետևողական են կիրառելի ֆինանսական հաշվառման հիմունքների տեսանկյունից,
- արդյոք չնախատեսված դեպքերը, պայմանների փոփոխությունները, կամ աուդիտորական ապացույցները, որոնք ձեռք են բերվել աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում, ցույց են տալիս, որ կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել ղեկավարության փորձագետի գիտելիքների, կարողությունների և օբյեկտիվության սկզբնական գնահատականը աուդիտի առաջընթացի հետ մեկտեղ:

Ա41. Հանգամանքների մի մեծ խումբ կարող է վտանգել օբյեկտիվությունը, օրինակ, անձնական շահի վտանգները, ինքնապաշտպանության վտանգները, մտերմության վտանգները, ինքնաստուգման վտանգները և ահաբեկման/վախեցնելու վտանգները: Նախազգուշական միջոցները կարող են նվազեցնել այդպիսի վտանգները, և կարող են ստեղծվել կամ արտաքին կառույցների (օրինակ, ղեկավարության փորձագետի մասնագիտությունը, օրենսդրությունը կամ կարգավորումը), կամ էլ ղեկավարության

փորձագետի աշխատանքային միջավայրի միջոցով (օրինակ, որակի վերահսկողության քաղաքականությունը և ընթացակարգերը):

Ա42. Թեև նախազգուշական միջոցները չեն կարող ղեկավարության փորձագետի օբյեկտիվության բոլոր վտանգները բացառել, վտանգներից այնպիսիք, ինչպիսիք են վախեցնելու վտանգները, կարող են ավելի քիչ նշանակալի լինել կազմակերպության կողմից ընդգրկված փորձագետի համար, քան կազմակերպության աշխատակից փորձագետի համար, իսկ այնպիսի նախազգուշական միջոցների արդյունավետությունը, ինչպիսիք են որակի վերահսկողության քաղաքականությունը և ընթացակարգերը կարող է ավելի բարձր լինել: Քանի որ կազմակերպության աշխատակից լինելուց առաջացող օբյեկտիվության վտանգը միշտ կլինի, կազմակերպության աշխատակից փորձագետը սովորաբար չի կարող համարվել որպես ավելի օբյեկտիվ, քան կազմակերպության մյուս աշխատակիցները:

Ա43. Երբ գնահատում ենք կազմակերպության կողմից վարձած փորձագետի օբյեկտիվությունը, կարող է տեղին լինել ղեկավարության և այդ փորձագետի հետ քննարկել ցանկացած շահերը և հարաբերությունները, որոնք փորձագետի օբյեկտիվության հարցում կարող են վտանգներ առաջացնել, և ցանկացած կիրառելի նախազգուշական միջոցները, ներառյալ ցանկացած մասնագիտական պահանջները, որոնք տարածվում են փորձագետի վրա. և գնահատել, թե արդյոք նախազգուշական միջոցները բավարար են: Վտանգներ առաջացնող շահերը և հարաբերությունները կարող են ներառել՝

- ֆինանսական շահեր,
- գործարար և անձնական հարաբերություններ,
- այլ ծառայությունների մատուցում:

### **Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հասկանալը** (հղում պար. 8(բ))

Ա44. Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հասկանալը ներառում է փորձառության համապատասխան ոլորտի հասկանալը: Փորձառության համապատասխան ոլորտի հասկացումը կարող է ձեռք բերվել աուդիտորի կողմից կապված այն որոշման հետ, թե արդյոք աուդիտորը ունի ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը գնահատելու փորձառություն, թե աուդիտորը այդ նպատակի համար աուդիտորի փորձագետի կարիք ունի:<sup>15</sup>

Ա45. Ղեկավարության փորձագետի ոլորտի ասպեկտները, որոնք էական են աուդիտորի պատկերացումների համար, ներառում են՝

- արդյո՞ք փորձագետի ոլորտն իր մեջ ունի մասնագիտացման տեղեր, որոնք կապ ունեն աուդիտի հետ,
- արդյո՞ք կիրառելի են որևէ մասնագիտական կամ այլ ստանդարտներ, և կարգավորող կամ իրավական պահանջներ,
- ի՞նչ ենթադրություններ և մեթոդներ են օգտագործվում ղեկավարության փորձագետի կողմից, և արդյոք դրանք ընդհանուր առմամբ ընդունելի են փորձագետի ոլորտում և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով,

<sup>15</sup> ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը>>, պարագրաֆ 7:



- աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործվող ներքին և արտաքին տվյալների կամ տեղեկատվության բնույթը:

Ա46. Այն դեպքում, երբ ղեկավարության փորձագետը ընդգրկվել է կազմակերպության կողմից, սովորաբար, կազմակերպության և այդ փորձագետի միջև առկա կլինի նամակ-համաձայնագիր կամ համաձայնագրի գրավոր մեկ այլ ձև: Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը հասկանալու ժամանակ այդ համաձայնագրի գնահատելը կարող է օգնել աուդիտորին որոշել հետևյալի համապատասխանությունը աուդիտորի նպատակների համար՝

- փորձագետի ասշտանքի բնույթը, ծավալները և նպատակները,
- ղեկավարության և այդ փորձագետի դերերն ու պատասխանատվությունները, և
- ղեկավարության և այդ փորձագետի միջև հաղորդակցության բնույթը, իրականացման ժամկետները և ծավալները, ներառյալ փորձագետի կողմից տրամադրվելիք որևէ հաշվետվության ձևը:

Ա47. Այն դեպքում, երբ ղեկավարության փորձագետը կազմակերպության աշխատակիցն է, նման գրավոր համաձայնագրի առկայությունը քիչ հավանական է: Փորձագետի կամ ղեկավարության այլ անդամների հարցումը կարող է աուդիտորի համար անհրաժեշտ հասկացումը ձեռք բերելու ամենապատշաճ ուղին լինել:

**Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատելը** (հղում պար. 8(գ))

Ա48. Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տվյալ հավաստման համար որպես աուդիտորական ապացույց գնահատելիս դիտարկումները կարող են ներառել՝

- փորձագետի ստացած տվյալների կամ եզրակացությունների տեղին լինելը և ողջամտությունը, դրանց հետևողականությունը այլ աուդիտորական ապացույցին, և թե արդյոք դրանք պատշաճ ձևով են արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում,
- եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրությունների և մեթոդների օգտագործում, ապա այդ ենթադրությունների և մեթոդների տեղին և ողջամիտ լինելը,
- եթե փորձագետի աշխատանքը ներառում է սկզբնական տվյալների նշանակալի օգտագործում, ապա այդ սկզբնական տվյալների տեղին լինելը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը:

*Կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը և դրա օգտագործումը աուդիտորի նպատակների համար (հղում՝ պար. 9(ա)-(բ))*

Ա49. Որպեսզի աուդիտորը ձեռք բերի հիմնավոր աուդիտորական ապացույց, կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը, որն օգտագործվում է աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացելիս, պետք է բավականաչափ ամբողջական և ճշգրիտ լինի: Օրինակ, հասույթի աուդիտի արդյունավետությունը՝ ստանդարտ գները վաճառքի ծավալների գրանցումներին հետ կիրառելիս, կախված է գնի մասին տեղեկատվության ճշգրտությունից և վաճառքների ծավալի մասին տվյալների ամբողջականությունից և ճշգրտությունից: Նույն ձևով, երբ աուդիտորը մտադրվել է թեստավորել մի բազմություն (օրինակ, վճարումներ) որևէ բնութագրիչի

համար (օրինակ, լիազորման) թեստի արդյունքները ավելի քիչ վստահելի կլինեն, եթե բազմությունը, որից թեստավորման համար հոդվածներ են ընտրվել, ամբողջական չէ:

Ա50. Այդպիսի տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերումը կարող է կատարվել այդ տեղեկատվության հանդեպ կիրառված փաստացի աուդիտորական ընթացակարգի հետ միաժամանակ, երբ այսպիսի աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերումը, հենց այդ աուդիտորական ընթացակարգի անբաժանելի մասն է: Այլ իրավիճակներում, աուդիտորը հնարավոր է, որ կարողանար այդպիսի տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերել այդ տեղեկատվության պատրաստման և պահպանման վերահսկողության թեստավորման միջոցով: Որոշ իրավիճակներում, այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է որոշել, որ անհրաժեշտ է կատարել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր:

Ա51. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է մտադրվել կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունն օգտագործել աուդիտի այլ նպատակներով: Օրինակ, աուդիտորը կարող է մտադրվել վերլուծական ընթացակարգերի նպատակով օգտվել կազմակերպության գործունեության ցուցանիշներից, կամ օգտվել կազմակերպության կողմից մոնիթորինգի գործողությունների համար պատրաստված տեղեկատվությունից, ինչպես օրինակ ներքին աուդիտորական եզրակացություններն են: Նման դեպքերում, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի համապատասխան լինելը կախված է, թե արդյոք տեղեկատվությունը բավականաչափ հստակ և մանրամասն է աուդիտորի նպատակների համար: Օրինակ, ղեկավարության կողմից օգտագործվող գործունեության ցուցանիշները կարող են բավականաչափ հստակ չլինել էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու համար:

### **Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների ընտրությունը (հղում պար. 10)**

Ա52. Արդյունավետ թեստը համապատասխան աուդիտորական ապացույց է ապահովում այնքանով, որքանով որ ձեռք բերված կամ ձեռք բերվելիք այլ աուդիտորական ապացույցի հետ մեկտեղ, բավականաչափ կլինի աուդիտորի նպատակների համար: Թեստավորման համար հոդվածներն ընտրելիս, աուդիտորից պարագրաֆ 7-ով պահանջվում է որոշել որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության տեղին լինելը և հուսալիությունը. արդյունավետության (բավականաչափության) մյուս կողմը կարևոր դիտարկում է թեստավորման համար հոդվածներն ընտրելիս: Թեստավորման համար հոդվածներն ընտրելիս աուդիտորի համար առկա են հետևյալ միջոցները.

- ա) բոլոր հոդվածների ընտրումը (100% ստուգում),
- բ) հատուկ հոդվածների ընտրումը,
- գ) աուդիտորական ընտրանքը:

Վերը նշված միջոցներից որևէ մեկի կամ դրանց համակցության կիրառումը կարող է տեղին լինել կախված որոշակի հանգամանքներից, օրինակ, թեստավորվող հավաստման հետ կապված էական խեղաթյուրման ռիսկերից, և տարբեր միջոցների գործնական և արդյունավետ լինելուց:

### *Բոլոր հոդվածների ընտրումը*

Ա53. Աուդիտորը կարող է որոշել ստուգելու հոդվածների ամբողջ բազմությունը, որը կազմում են հաշիվների մնացորդներն ու գործառնությունների դասերը (կամ այդ բազմության մեջ գտնվող շերտը): Վերահսկողության թեստերի դեպքում 100% - անոց ստուգումներն անհավանական են. այնուամենայնիվ, դրանք ավելի տարածված են մանրամասնությունների ստուգման դեպքում: 100% - անոց ստուգումները կարող են համապատասխան լինել այն դեպքերում, երբ օրինակ.

- բազմությունը կազմված է փոքր թվով խոշոր գումարների հոդվածներից,
- առկա է նշանակալի ռիսկ, իսկ այլ միջոցները չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց, կամ
- համակարգչային տեղեկատվական համակարգի կողմից իրականացվող հաշվարկումների կամ այլ գործընթացների կրկնվող բնույթի շնորհիվ 100% -անոց ստուգումները դարձնում են ծախսերի տեսանկյունից ավելի արդյունավետ:

### *Հատուկ հոդվածների ընտրումը*

Ա54. Աուդիտորը կարող է որոշել բազմությունից հատուկ հոդվածներ ընտրել: Սույն որոշումն ընդունելիս, գործոնները, որոնք կարող են տեղին լինել ներառում են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի գիտելիքները, գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերը, և թեստավորվող բազմության բնութագրերը: Հատուկ հոդվածների դատողական ընտրությունը ենթակա է ոչ ընտրանքային ռիսկի ազդեցությանը: Ընտրված հատուկ հոդվածները կարող են ներառել.

- *բարձր արժեք ունեցող կամ կարևոր հոդվածներ`* աուդիտորը կարող է որոշել բազմության միջից ընտրելու հատուկ հոդվածներ, ելնելով նրանից, որ դրանք ունեն բարձր արժեք կամ ունեն մեկ այլ բնութագիր, օրինակ, այն հոդվածները, որոնք կասկածելի, արտասովոր, մասնավորապես ռիսկ պարունակող, կամ նախկինում սխալներ են պարունակել,
- *որոշակի գումարից բարձր բոլոր հոդվածներ`* աուդիտորը կարող է որոշել ստուգելու այն հոդվածները, որոնց գրանցած արժեքները մեծ են որոշակի գումարից, այնպես, որ հնարավոր լինի հաստատել գործառնությունների դասի կամ հաշվի մնացորդի ընդհանուր գումարի մեծ մասը,
- *հոդվածներ, որոնց միջոցով կարելի է ձեռք բերել տեղեկատվություն`* աուդիտորը կարող է ստուգել հոդվածներ, որպեսզի տեղեկատվություն ձեռք բերի այնպիսի հարցերի վերաբերյալ, ինչպիսիք են կազմակերպության բնույթը կամ գործարքների բնույթը:

Ա55. Չնայած գործառնությունների դասից կամ հաշվի մնացորդից հատուկ հոդվածների ընտրանքային ստուգումը հաճախ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման արդյունավետ միջոց կլինի, այն չի հանդիսանում աուդիտորական ընտրանք: Այսպիսի ճանապարհով ընտրված հոդվածների նկատմամբ կիրառված ընթացակարգերի արդյունքները չեն կարող տարածվել ամբողջ բազմության վրա, հետևաբար, հատուկ հոդվածների ընտրանքային ստուգումը բազմության մնացած մասի վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց չի ապահովում:

### *Աուդիտորական ընտրանք*

Ա56. Աուդիտորական ընտրանքը նախագծվում է, որպեսզի հնարավորություն ընձեռի եզրահանգումներ կատարել ամբողջ բազմության վերաբերյալ՝ դրանից կատարված ընտրանքի թեստավորման հիման վրա: Աուդիտորական ընտրանքը քննարկվում է ԱՄՍ 530-ում:<sup>16</sup>

**Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը** (հղում՝ պար. 11)

Ա57. Տարբեր աղբյուրներից կամ տարբեր բնույթի աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերումը կարող է ցույց տալ, որ աուդիտորական ապացույցի մի առանձին մաս վստահելի չէ, ինչպես օրինակ, երբ աուդիտորական ապացույցը, որը ձեռք է բերվել մեկ աղբյուրից ճի համապատասխանում մյուսից ձեռք բերվածի հետ: Դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ, օրինակ, ղեկավարության, ներքին աուդիտի, և այլոց հարցումների պատասխանները չեն համապատասխանում, կամ երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումների պատասխանները, որոնք կատարվել են որպեսզի հաստատեն ղեկավարության հարցումների պատասխանները չեն համապատասխանում ղեկավարության պատասխանի հետ: ԱՄՍ 230–ը ներառում է փաստաթղթավորման հատուկ պահանջ, եթե աուդիտորը հայտնաբերել է տեղեկատվություն, որը չի համապատասխանում որևէ նշանակալի հարցի վերաբերյալ աուդիտորի վերջնական եզրահանգմանը<sup>17</sup>:

---

<sup>16</sup> ԱՄՍ 530, <<Աուդիտորական ընտրանք>>:

<sup>17</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 11:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 501

ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ - ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ ԸՆՏՐՎԱԾ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԻ ՀԱՄԱՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակը</b> .....	3
<b>Պահանջները</b>	
Պաշարներ.....	4-8
Դատական գործընթացներ և հայցեր.....	9-12
Սեգմենտային տեղեկատվություն.....	13
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Պաշարներ.....	Ա1- Ա16
Դատական գործընթացներ և հայցեր.....	Ա17- Ա25
Սեգմենտային տեղեկատվություն.....	Ա26-Ա27

<<Աուդիտորական ապացույցներ -- հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 501-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

**Ներածություն**

**Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի հատուկ նկատառումների հետ, երբ նա ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ ԱՄՍ 330<sup>1</sup>-ի, ԱՄՍ 500<sup>2</sup>-ի և այլ առնչվող ԱՄՍ-ների համաձայն ձեռք է բերում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ

<sup>1</sup> ԱՄՍ 330, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>:

պաշարների, կազմակերպությանը վերաբերող դատական գործընթացների և հայցերի, և սեզմենտային տեղեկատվության որոշ ասպեկտների վերաբերյալ:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակը**

3. Աուդիտորի նպատակն է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել հետևյալի վերաբերյալ՝
  - (ա) պաշարների առկայությունը և վիճակը,
  - (բ) կազմակերպությանը վերաբերվող դատական գործընթացների և հայցերի ամբողջականությունը, և
  - (գ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների համաձայն սեզմենտային տեղեկատվության ներկայացումն ու բացահայտումը:

### **Պահանջները**

#### **Պաշարներ**

4. Եթե պաշարները ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական են, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ՝
  - (ա) ներկա գտնվելով ֆիզիկապես գույքագրմանը, եթե դա անհնարին չէ, որպեսզի (հղում պար.Ա1-Ա3).
    - (i) գնահատի կազմակերպության պաշարների ֆիզիկապես գույքագրման արդյունքների գրանցման և վերահսկման նպատակով ղեկավարության կողմից սահմանված հրահանգները և ընթացակարգերը (հղում պար.Ա4),
    - (ii) դիտի ղեկավարության գույքագրման ընթացակարգերի կատարումը (հղում պար.Ա5),
    - (iii) զննի պաշարները, և (հղում պար.Ա6),
    - (iv) կատարի ստուգիչ գույքագրումներ, և (հղում պար.Ա7-Ա8),
  - (բ) կատարելով կազմակերպության պաշարների վերջնական գրանցումների վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի որոշի, թե արդյոք դրանք ճշգրիտ են արտացոլում գույքագրման փաստացի արդյունքները:
5. Եթե պաշարների գույքագրումը իրականացվել է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից տարբեր ամսաթվով, ապա աուդիտորը պետք է, ի լրումն պարագրաֆ 4-ով պահանջվող ընթացակարգերի, իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ գույքագրման ամսաթվի և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև պաշարներում փոփոխությունների պատշաճ գրանցման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար (հղում պար.Ա9-Ա11):

6. Եթե անկանխատեսելի հանգամանքների պատճառով աուդիտորը հնարավորություն չի ունենում ներկա գտնվել պաշարների գույքագրմանը, ապա նա պետք է իրականացնի կամ դիտի որոշ գույքագրումներ մեկ այլ օր և աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնի միջանկյալ գործարքների համար:
7. Եթե հնարավոր չէ գույքագրմանը ներկա գտնվել, ապա աուդիտորը պետք է այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնի՝ պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար: Եթե հնարավոր չէ դա անել, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտված կարծիքը՝ համաձայն ԱՄՍ 705<sup>3</sup>-ի (հղում՝ պար.Ա12-Ա14):
8. Երբ կազմակերպության երրորդ անձի պահպանության և հսկողության տակ գտնվող պաշարները էական են ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը պետք է այդ պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ իրականացնելով ստորև նշվածներից մեկը կամ երկուսը՝
  - (ա) երրորդ անձից պահանջել հաստատում՝ կազմակերպության անունից նրա պահպանության տակ գտնվող պաշարների քանակների և վիճակի վերաբերյալ (հղում՝ պար.Ա15),
  - (բ) կատարել զննում կամ այլ աուդիտորական ընթացակարգեր որոնք տեղին են տվյալ հանգամանքներում (հղում՝ պար.Ա16):

#### **Դատական գործընթացներ և հայցեր**

9. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի կազմակերպությանը վերաբերող այնպիսի դատական գործընթացների և հայցերի հայտնաբերմանն ուղղված աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք կարող են բարձրացնել էական խեղաթյուրման ռիսկը, ներառյալ (հղում՝ պար.Ա17-Ա19).
  - (ա) ղեկավարությանն ուղղված հարցումները, և որտեղ կիրառելի է, կազմակերպության այլ անձանց կատարված հարցումները, ներառյալ կազմակերպության աշխատակից իրավաբանը,
  - (բ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ժողովների արձանագրությունների և կազմակերպության ու արտաքին իրավաբանների հետ ունեցած նամակագրության ուսումնասիրումը,
  - (գ) դատական ծախսերի հետ կապված հաշիվների ստուգումը (հղում՝ պար.Ա20):
10. Եթե աուդիտորը հայտնաբերված դատական գործընթացների կամ հայցերի մասով գնահատում է էական խեղաթյուրման ռիսկ, կամ երբ իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերը ցույց են տալիս, որ կարող են գոյություն ունենալ այլ էական դատական գործընթացներ կամ հայցեր, աուդիտորը պետք է, ի լրումն այլ ԱՄՍ-ներով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերի, փորձի կազմակերպության արտաքին իրավաբանների հետ ուղղակի կապ հաստատել: Աուդիտորը պետք է դա կատարի ղեկավարության կողմից պատրաստվող և աուդիտորի կողմից ուղարկվող հարցման նամակի միջոցով՝ կազմակերպության արտաքին իրավաբանին խնդրելով հաղորդակցվել անմիջականորեն աուդիտորի հետ: Եթե օրենքի, այլ իրավական

<sup>3</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

ակտերի պահանջները կամ համապատասխան իրավաբանական մասնագիտական կառույցը կազմակերպության արտաքին իրավաբանին արգելում է աուդիտորի հետ ուղղակի կապ հաստատել, աուդիտորը պետք է այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնի:

#### 11. Եթե՝

- (ա) ղեկավարությունը արտաքին իրավաբանի հետ հաղորդակցվելու կամ հանդիպելու թույլտվություն չի տալիս աուդիտորին, կամ կազմակերպության արտաքին իրավաբանն է հրաժարվում հարցում նամակին պատշաճ ձևով պատասխանել, կամ նրան արգելվում է պատասխանել, և
- (բ) աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այլընտրանքային ընթացակարգերի իրականացման միջոցով, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտված կարծիքը՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի պահանջների:

#### *Գրավոր հայտարարություններ*

12. Աուդիտորը պետք է խնդրի ղեկավարությանը և անհրաժեշտության դեպքում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ գրավոր հայտարարություններ տրամադրել, որ բոլոր հայտնի փաստացի կամ հնարավոր դատական գործընթացներն ու հայցերը, որոնց ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս պետք է հաշվի առնվի, բացահայտվել են աուդիտորին և հաշվառվել ու բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների համաձայն:

#### **Սեզմենտային տեղեկատվություն**

13. Աուդիտորը պետք է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման կիրառվող հիմունքների համաձայն ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ սեզմենտային տեղեկատվության ներկայացման և բացահայտման վերաբերյալ հետևյալի միջոցներով (հղում՝ պար.Ա 26).

- (ա) հասկանալով ղեկավարության կողմից սեզմենտային տեղեկատվության որոշման ժամանակ կիրառվող մեթոդները, և (հղում՝ պար.Ա 27).
  - (i) գնահատելով, թե արդյոք հավանական է, որ նման մեթոդները կապահովեն բացահայտում՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման կիրառվող հիմունքների, և
  - (ii) երբ կիրառելի է, թեստավորելով այդպիսի մեթոդները, և
- (բ) կատարելով վերլուծական ընթացակարգեր կամ տվյալ հանգամանքներում տեղին այլ աուդիտորական ընթացակարգեր:

\*\*\*

#### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Պաշարներ**

*Ներկա գտնվել գույքագրմանը (հղում՝ պար. Ա 4(ա))*



Ա1. Ղեկավարությունը, որպես կանոն, սահմանում է ընթացակարգեր, որոնց միջոցով առնվազն տարին մեկ անգամ անցկացվում է պաշարների գույքագրում, որը հիմք է հանդիսանում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և, եթե կիրառելի է, անընդհատ գույքագրման համակարգի հուսալիության հարցում հանդգնելու համար:

Ա2. Աուդիտորի ներկայությունը գույքագրմանը ներառում է՝

- պաշարների զննումը, դրանց առկայության որոշման և վիճակի գնահատման նպատակով, և ստուգիչ գույքագրումների կատարումը,
- ղեկավարության հրահանգների և գույքագրման արդյունքների գրանցումների ու վերահսկողական ընթացակարգերի համապատասխան ձևով իրականացման գործընթացների դատարկումը, և
- ղեկավարության գույքագրման ընթացակարգերի հուսալիության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերելը:

Նշված ընթացակարգերը կարող են ծառայել որպես վերահսկողության ստուգումներ կամ անկախ ընթացակարգեր՝ կախված աուդիտորի գնահատած ռիսկից, պլանավորած մոտեցումից և իրականացված հատուկ ընթացակարգերից:

Ա3. գույքագրմանը աուդիտորի ներկայությունը պլանավորելիս (կամ սույն ԱՄՍ 4-8 պարագրաֆների համաձայն աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման և իրականացման ժամանակ), հարցերը, որոնք տեղին են ներառում են՝

- պաշարների հետ կապված էական խեղաթյուրման ռիսկերը,
- պաշարների նկատմամբ կիրառվող ներքին վերահսկողության բնույթը,
- արդյոք սպասվում է, որ համապատասխան ընթացակարգեր կսահմանվեն և պատշաճ հրահանգներ կտրվեն ֆիզիկապես գույքագրման համար,
- ֆիզիկապես գույքագրման անցկացման ժամկետները,
- արդյոք կազմակերպությունը կիրառում է անընդհատ գույքագրման համակարգ,
- պաշարների գտնվելու վայրը, ներառյալ պաշարների էականությունը և տարբեր վայրերում պաշարների գտնվելու էական խեղաթյուրման ռիսկերը, երբ որոշվում է, թե որ վայրի այցելությունն է տեղին: ԱՄՍ 600<sup>4</sup> գործ ունի այլ աուդիտորների ներգրավման հետ և հետևաբար կարող է տեղին լինել, եթե այդպիսի ներգրավումը կապված է որևէ հեռավոր վայրում պաշարների գույքագրմանը ներկա գտվելու հետ,
- զգացվում է արդյոք աուդիտորի փորձագետի ներգրավման անհրաժեշտություն: ԱՄՍ 620<sup>5</sup>-ը առնչվում է աուդիտորի փորձագետի ներգրավման հարցերին, որը կաջակցի աուդիտորին բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել:

**Գնահատել ղեկավարության հրահանգները և ընթացակարգերը (հղում՝ պար.Ա 4(ա)(i))**

<sup>4</sup> ՄՍ 600, <<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>>:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը>>:

Ա4. Երբ գնահատվում են պաշարների գույքագրման գրանցման և վերահսկման նպատակով ղեկավարության կողմից սահմանված հրահանգները և ընթացակարգերը, տեղին հարցերը ներառում են, օրինակ՝

- վերահսկողության պատշաճ գործողությունների կիրառումը, օրինակ, պաշարների գույքագրման ժամանակ օգտագործված տեղեկագրերի հավաքումը, պաշարների գույքագրման ժամանակ չօգտագործված տեղեկագրերի հաշվառումը, ինչպես նաև հաշվարկման և վերահաշվարկման ընթացակարգերը,
- անավարտ արտադրության ավարտման աստիճանի, դանդաղ շրջանառող, հնացած կամ վնասված պաշարների, ինչպես նաև երրորդ անձանց սեփականությունը հանդիսացող պաշարների, օրինակ ի պահ վերցված, ճշգրիտ որոշումը,
- ընթացակարգեր, որոնք կիրառվում են գնահատելու համար փաստացի քանակությունները,
- վերահսկողությունը պաշարների շարժի, հաշվետու ժամանակաշրջանից առաջ և հետո դրանց առաքման և ստացման վերաբերյալ:

**Ղեկավարության գույքագրման ընթացակարգերի կատարման դիտելը** (հղում՝ պար. 4(ա)(ii))

Ա5. Ղեկավարության գույքագրման ընթացակարգերի կատարման դիտելը, օրինակ այն ընթացակարգերինը, որոնք վերաբերվում են պաշարների շարժի վերասկողությանը գույքագրումից առաջ, գույքագրման ժամանակ և դրանից հետո, օգնում է աուդիտորին ձեռք բերել ապացույց, որ ղեկավարության հրահանգները և գույքագրման ընթացակարգերը պատշաճ ձևով են նախագծվել և իրականացվել: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել հաշվետու ժամանակաշրջանից առաջ և հետո շարժերի մասին տեղեկատվության պատճեններ, ինչպես օրինակ պաշարների շարժի մանրամասնությունները, ինչը կօգնի աուդիտորին նման շարժերի վերաբերյալ հետագա ամսաթվով աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելիս:

**Պաշարների զննումը** (հղում՝ պար.4(ա)(iii))

Ա6. Պաշարների գույքագրմանը ներկա գտնվելիս պաշարների զննումը օգնում է աուդիտորին որոշել պաշարների առկայությունը (թեև, ոչ սեփականությունը) և հայտնաբերել, օրինակ, հնացած, վնասված կամ հնացող պաշարները:

**Ստուգիչ գույքագրումների կատարումը** (հղում՝ պար.4(ա)(iv))

Ա7. Ստուգիչ գույքագրումների կատարումը, օրինակ ղեկավարության գույքագրման արդյունքների գրանցումներից ընտրված հոդվածները ֆիզիկապես պաշարների հետ համեմատելը և պաշարներից ընտրված հոդվածները ղեկավարության գույքագրման արդյունքների հետ համեմատելը, ապահովում է աուդիտորական ապացույցներ այդ գրանցումների ամբողջականության և ճշգրտության վերաբերյալ:

Ա8. Ի լրումն աուդիտորի ստուգիչ գույքագրումների գրանցումների, ղեկավարության կողմից լրացված պաշարների գույքագրման գրանցումների պատճենների ձեռքբերումը օգնում է աուդիտորին հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելով որոշել, ճշգրտորեն են արտացոլում գույքագրման փաստացի արդյունքները:

*Պաշարների գույքագրումն այլ ամսաթվով, քան ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթիվն է (հղում՝ պար.5)*

Ա9. Գործնական պատճառներով պաշարների գույքագրումը կարող է կատարվել մեկ կամ մի քանի ամսաթվերով, որոնք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից: Դա կարող է արվել անկախ նրանից, թե ղեկավարությունը պաշարների քանակները որոշում է պաշարների տարեկան գույքագրման միջոցով, թե օգտագործում է անընդհատ գույքագրման համակարգ: Երկու դեպքում էլ, պաշարներում փոփոխությունների վերահսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման արդյունավետություն է որոշում, թե արդյոք պաշարների գույքագրման ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից, այլ ամսաթվով կամ ամսաթվերով կատարումը տեղին է աուդիտի նպատակների համար: ԱՄՍ 330-ը սահմանում է պահանջներ և ուղեցուց է տրամադրում միջանկյալ ամսաթվով կատարվող անկախ ընթացակարգերի համար:<sup>6</sup>

Ա10. Այն դեպքերում, երբ գործում է անընդհատ գույքագրման համակարգ, ղեկավարությունը կարող է գույքագրումներ կամ այլ թեստեր կատարել, որպեսզի որոշի կազմակերպության անընդհատ գույքագրման համակարգի գրանցումներում ներառված պաշարների քանակի տեղեկատվության հուսալիությունը: Որոշ դեպքերում, ղեկավարությունը կամ աուդիտորը կարող են տարբերություններ հայտնաբերել անընդհատ գույքագրման համակարգի գրանցումների և ձեռքի տակ եղած գույքագրման փաստացի քանակների միջև. դա կարող է մատնանշել, որ պաշարների փոփոխությունների վերաբերյալ վերահսկողությունները արդյունավետորեն չեն գործում:

Ա11. Երբ նախագծվում են աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերվի աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք պաշարների փոփոխությունների գումարները գույքագրման ամսաթվի, կամ ամսաթվերի և պաշարների վերջնական գրանցումների միջև տարբերությունները պատշաճ ձևով են գրանցվել, հարցերը, որոնք տեղին են քննարկման համար ներառում են՝

- արդյոք անընդհատ գույքագրման համակարգի գրանցումները պատշաճ ձևով են ճշգրտվել,
- կազմակերպության անընդհատ գույքագրման համակարգի գրանցումների հուսալիությունը,
- գույքագրման ընթացքում ձեռք բերված տեղեկատվության և անընդհատ գույքագրման համակարգի միջև նշանակալի տարբերությունների պատճառները:

*Պաշարների գույքագրմանը ներկա գտնվելու անհնարինությունը (հղում՝ պար.7)*

Ա12. Որոշ դեպքերում պաշարների գույքագրմանը ներկա գտնվելը կարող է անհնարին լինել: Դա կարող է լինել այնպիսի գործոնների պատճառով, ինչպիսիք են պաշարների բնույթը և գտնվելու վայրը, օրինակ, երբ պաշարները պահվում են այնպիսի վայրում, որը կարող է վտանգներ առաջացնել աուդիտորի անվտանգությանը: Աուդիտորի համար ընդհանուր բնույթի անհարմարությունը, այնուամենայնիվ, բավականաչափ չէ, որպեսզի հիմնավորի աուդիտորի որոշումն այն

<sup>6</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 22-23.

մասին, որ ներկա գտնվելն անհնարին է: Ավելին, ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200-ում,<sup>7</sup> բարդության, ժամանակի կամ ծախսերի հետ կապված հարցն ինքնին ծանրակշիռ հիմք չէ աուդիտորի համար, որպեսզի նա բաց թողնի աուդիտորական ընթացակարգը, որի համար չկա այլընտրանք կամ բավարարվի ավելի քիչ համոզիչ աուդիտորական ապացույցով:

Ա13. Որոշ դեպքերում, երբ ներկա գտնվելն անհնարին է, այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերը, օրինակ մինչև պաշարների գույքագրումը ձեռք բերված կամ գնված որոշ պաշարների հետագա իրացման փաստաթղթերի գնումը, կարող են ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ:

Ա14. Այլ դեպքերում, այնուամենայնիվ, այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման միջոցով պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերումը կարող է հնարավոր չլինել: Նման դեպքերում, ԱՄՍ 705-ը պահանջում է, որ աուդիտորը ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտված կարծիքը՝ որպես շրջանակների սահմանափակման արդյունք:<sup>8</sup>

*Երրորդ անձի պահպանության կամ հսկողության տակ գտնվող պաշարները*

**Հաստատում** (հղում՝ պար.8(ա))

Ա15. ԱՄՍ 505<sup>9</sup>-ը սահմանում է պահանջներ և ուղեցուց է տրամադրում արտաքին հաստատումներ կատարելու ընթացակարգերի համար:

**Այլ աուդիտորական ընթացակարգեր** (հղում՝ պար.8(բ))

Ա16. Կախված հանգամանքներից, օրինակ երբ ձեռք է բերվել տեղեկատվություն, որը երրորդ անձի ազնվության և օբյեկտիվության վերաբերյալ կասկած է առաջացնում, աուդիտորը կարող է պատշաճ համարել երրորդ անձանցից հաստատումներ ստանալու փոխարեն, կամ ի լրումն դրա, կատարել այլ աուդիտորական ընթացակարգեր:

Այլ աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են՝

- եթե հնարավոր է, ներկա գտնվել, կամ կազմակերպել այլ աուդիտորի ներկա գտնվելը, երրորդ անձի կողմից պաշարների գույքագրմանը,
- երրորդ անձի ներքին վերահսկողության համապատասխանության վերաբերյալ մեկ այլ աուդիտորական եզրակացության, կամ ծառայություն մատուցող աուդիտորական եզրակացության ձեռք բերումը՝ նրա մոտ պահվող պաշարների ճիշտ գույքագրման և համապատասխանորեն պահպանման հարցերում համոզվելու համար,

<sup>7</sup> ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> պարագրաֆ Ա48.

<sup>8</sup> ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 13.

<sup>9</sup> ԱՄՍ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>>

- երրորդ անձանց մոտ գտնվող պաշարների փաստաթղթերը զննելը, օրինակ, պահեստի ստացականները,
- պաշարները գրավ դրված լինելու դեպքում դրա մասին այլ անձանցից հաստատում խնդրելը:

## **Դատական գործընթացներ և հայցեր**

*Դատական գործընթացների և հայցերի ամբողջականությունը (հղում պար.9)*

Ա17. Դատական գործընթացները և հայցերը, որոնց մեջ ներգրավված է կազմակերպությունը, կարող են էական ազդեցություն գործել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և այդ պատճառով կարող է պահանջվել, որպեսզի դրանք բացահայտվեն կամ հաշվի առնվեն ֆինանսական հաշվետվություններում:

Ա18. Ի լրումն պարագրաֆ 9-ում նշված ընթացակարգերի, այլ տեղին ընթացակարգերը ներառում են, օրինակ, որպես կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու մաս իրականացված ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի միջոցով ձեռք բերված տեղեկատվության օգտագործումը, որը կօգնի աուդիտորին տեղեկանալու կազմակերպությանը վերաբերող դատական գործընթացներին և հայցերին:

Ա19. Աուդիտորական ապացույցը, որը ձեռք է բերվել էական խեղաթյուրման ռիսկի հնարավոր առաջացման պատճառ հանդիսացող դատական գործընթացների և հայցերի հայտնաբերման նպատակներով, կարող է նաև աուդիտորական ապացույց ապահովել այլ տեղին նկատառումների վերաբերյալ, ինչպես օրինակ, դատական գործընթացների և հայցերի գնահատումը կամ չափումը: ԱՄՍ 540<sup>10</sup>-ը սահմանում է պահանջներ և ուղեցուց է տրամադրում դատական գործընթացների և հայցերի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար:

## **Դատական ծախսերի հետ կապված հաշիվների ստուգումը (հղում պար.9(գ):**

Ա20. Կախված հանգամանքներից, աուդիտորը կարող է դատողություն անել, որ որպես դատական ծախսերի հաշիվների ստուգման մաս տեղին է ուսումնասիրել դրանց հետ կապված այնպիսի սկզբնական փաստաթղթեր, ինչպիսիք են դատական ծախսերի հաշիվ-ֆակտուրաները:

*Կազմակերպության արտաքին իրավաբանի հետ հաղորդակցվելը (հղում պար.10-11)*

Ա21. Կազմակերպության արտաքին իրավաբանի հետ ուղղակի կապ հաստատելը օգնում է աուդիտորին բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել, թե արդյոք հայտնի են հնարավոր էական դատական գործընթացներ և հայցեր, և արդյոք ողջամիտ են ֆինանսական հետևանքների՝ ներառյալ ծախսերի վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումները:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>:

Ա22. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է փորձել ուղղակի կապ հաստատել կազմակերպության արտաքին իրավաբանի հետ ընդհանուր հարցման նամակի միջոցով: Այդ նպատակով, ընդհանուր հարցման նամակը խնդրում է կազմակերպության արտաքին իրավաբանին աուդիտորին տեղեկացնել ցանկացած դատական գործընթացների և հայցերի մասին, որոնց իրավաբանը տեղյակ է, դրա հետ մեկտեղ նաև դատական գործընթացների և հայցերի արդյունքի գնահատականը, և ֆինանսական հետևանքների գնահատումը՝ ներառյալ ծախսերը:

Ա23. Եթե քիչ հավանական է համարվում, որ կազմակերպության արտաքին իրավաբանը պատշաճ ձևով կպատասխանի ընդհանուր հարցման նամակին, օրինակ եթե մասնագիտական կառույցը, որին արտաքին իրավաբանը պատկանում է արգելում է պատասխանել այդպիսի նամակի, աուդիտորը կարող է փորձել ուղղակի կապ հաստատել հատուկ հարցման նամակի միջոցով: Այդ նպատակի համար, հատուկ հարցման նամակը ներառում է՝

- (ա) դատական գործընթացների և հայցերի ցանկը,
- (բ) երբ առկա է, հայտնաբերված յուրաքանչյուր դատական գործընթացի և հայցի արդյունքների վերաբերյալ ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումները, ինչպես նաև ֆինանսական հետևանքների վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումները՝ ներառյալ ծախսերը,
- (գ) խնդրանք, որպեսզի կազմակերպության արտաքին իրավաբանը հաստատի ղեկավարության գնահատումների ողջամտությունը և աուդիտորին լրացուցիչ տեղեկատվության տրամադրի, եթե ցանկն արտաքին իրավաբանի կողմից համարվում է ոչ ամբողջական կամ ոչ ճշգրիտ:

Ա24. Որոշակի հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել հանդիպելու իրավաբանի հետ՝ դատական գործընթացների և հայցերի հավանական արդյունքները քննարկելու համար: Դա կարող է լինել, օրինակ, երբ՝

- աուդիտորը որոշում է, որ հարցն իրենից էական ռիսկ է ներկայացնում,
- հարցը բարդ է,
- ղեկավարության և կազմակերպության իրավաբանի միջև առկա է անհամաձայնության:

Սովորաբար, նման հանդիպումները պահանջում են ղեկավարության թույլտվություն, տեղի են ունենում ղեկավարության ներկայացուցչի ներկայությամբ:

Ա25. ԱՄՍ 700-ի<sup>11</sup> համաձայն, աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը դնել ոչ շուտ, քան այն ամսաթիվը որին աուդիտորը ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք հիմք են հանդիսանում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի համար: Դատական գործընթացների և հայցերի կարգավիճակի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ աուդիտորական ապացույցը կարող է ձեռք բերվել ղեկավարությունից հարցման միջոցով, ներառյալ ներքին իրավաբանից, որը պատասխանատու է համապատասխան հարցերի հետ

<sup>11</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> պարագրաֆ 41:

առնչվելու համար: Որոշ դեպքերում, աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել թարմացված տեղեկատվություն կազմակերպության արտաքին իրավաբանից:

**Սեզմենտային տեղեկատվություն** (հղում պար.13)

Ա26. Կախված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքներից, կազմակերպությունից կարող է պահանջվել կամ թույլ տրվել բացահայտելու սեզմենտային տեղեկատվությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Աուդիտորի պատասխանատվությունը սեզմենտային տեղեկատվության ներկայացման և բացահայտման վերաբերյալ կապված է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ՝ ամբողջությամբ վերցրած:

*Ղեկավարության կողմից օգտագործվող մեթոդների հասկանալը (հղում պար.13(ա))*

Ա27. Կախված հանգամանքներից, հարցերի օրինակներ, որոնք կարող են տեղին լինել, երբ ձեռք է բերվում ղեկավարության կողմից սեզմենտային տեղեկատվությունը որոշելիս օգտագործվող մեթոդների մասին պատկերացումը և, թե արդյոք հավանական է, որ նման մեթոդները կբերեն բացահայտման, որը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներին, ներառում են՝

- իրացումները, փոխանցումները և սեզմենտների միջև կատարված վճարումները, և միջսեզմենտային գումարների բացառումը,
- համեմատումները բյուջեների և այլ ակնկալվող արդյունքների հետ, օրինակ, գործառնական շահույթը հարաբերակցությունը հասույթին՝ տոկոսային արտահայտությամբ,
- սեզմենտների միջև ակտիվների և ծախսումների բաշխումը,
- նախորդ ժամանակաշրջանների հետ համաձայնեցված արտացոլումը և ոչ համաձայնեցված արտացոլման դեպքերի վերաբերյալ կատարված բացահայտումների պատշաճությունը:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 505

ԱՐՏԱՔԻՆ ՀԱՍՏԱՏՈՒՄՆԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու արտաքին հաստատման ընթացակարգերը.....	2-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
<b>Նպատակը</b> .....	5
<b>Սահմանումներ</b> .....	6
<b>Պահանջները</b>	
Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր.....	7
Աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելու ղեկավարության չթույլատրելը.....	8-9
Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները.....	10-14
Բացասական հաստատումներ.....	15
Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը.....	16
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր.....	Ա1- Ա7
Այն դեպքերը, երբ ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորին ուղարկել հաստատման հարցումներ.....	Ա8-Ա10
Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները.....	Ա11-Ա22
Բացասական հաստատումներ.....	Ա23
Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը.....	Ա24-Ա25

---

<< Արտաքին հաստատումներ >> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 505-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:



## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 330<sup>1</sup>-ի, ԱՄՍ 500<sup>2</sup>-ի պահանջների համաձայն աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կիրառելու հետ: Այն չի առնչվում դատական գործընթացների և հայցերի հետ կապված հարցումներին, որոնք քննարկվում են ԱՄՍ 501-ում:<sup>3</sup>

### Աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու արտաքին հաստատման ընթացակարգերը

2. ԱՄՍ 500-ը նշում է, որ աուդիտորական ապացույցի հուսալիությունը կախված է դրա ստացման աղբյուրից և բնույթից, և այն հանգամանքներից, որոնցում դա ձեռք է բերվել:<sup>4</sup> Վերոնշյալ ԱՄՍ-ն նաև ներառում է աուդիտորական ապացույցի հուսալիության վերաբերյալ հետևյալ ընդհանրացումները:<sup>5</sup>
  - աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ այն ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս անկախ աղբյուրներից,
  - անմիջապես աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան անուղղակիորեն կամ հետևությունների միջոցով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը,
  - աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, եթե այն առկա է փաստաթղթային ձևով, լինի դա թղթային, էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով:

Հետևաբար, աուդիտի հանգամանքներից կախված, աուդիտորի կողմից անմիջապես հաստատող կողմերից ստացված արտաքին հաստատումների ձևով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է ավելի հուսալի լինել, քան կազմակերպության ներսում ստեղծված ապացույցը: Սույն ԱՄՍ-ի նպատակն է օգնել աուդիտորին արտաքին հաստատման ընթացակարգերի նախագծման և կատարման միջոցով ձեռք բերել տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց:

3. Այլ ԱՄՍ-ները ընդունում են արտաքին հաստատումների կարևորությունը որպես աուդիտորական ապացույց, օրինակ՝
  - ԱՄՍ 330-ը քննարկում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերին ի պատասխան ընդհանուր մոտեցումներ նախագծելու և իրականացնելու հարցում, և հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու և իրականացնելու հարցում, որոնց բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու շրջանակները հիմնված են հավաստումների մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերի<sup>6</sup> վրա և ի պատասխան են դրանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 300-ը պահանջում է, որ գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերից անկախ,

<sup>1</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>:

<sup>3</sup> ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>>:

<sup>4</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա5:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31:

<sup>6</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6:

աուդիտորը նախագծի և իրականացնի անկախ ընթացակարգեր յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի և բացահայտման համար: Աուդիտորից նաև պահանջվում է դիտարկել, թե արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերը պետք է իրականացվեն որպես անկախ ընթացակարգեր,<sup>7</sup>

- ԱՄՍ 330-ը պահանջում է, որ աուդիտորը ձեռք բերի ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, եթե աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը ավելի բարձր է:<sup>8</sup> Դա իրականացնելու համար, աուդիտորը կարող է ավելացնել ապացույցների քանակը կամ ձեռք բերի ապացույց, որն ավելի տեղին կամ հուսալի է, կամ իրականացնի թվարկված ընթացակարգերից և մեկը, և մյուսը: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ավելի կարևորել ապացույցների ձեռք բերումը անմիջապես երրորդ անձանցից կամ հաստատող ապացույցների ձեռք բերումը մի շարք անկախ աղբյուրներից: ԱՄՍ 330-ը նշում է նաև, որ արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կարող են օգնել աուդիտորին ձեռք բերել բարձր մակարդակի հուսալիության աուդիտորական ապացույցներ, որոնց կարիքն աուդիտորն ունի խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին պատասխանելու հարցում,<sup>9</sup>
- ԱՄՍ 240-ը նշում է, որ աուդիտորը կարող է հաստատման հարցումներ նախագծել, որպեսզի լրացուցիչ հաստատող տեղեկատվություն ձեռք բերի ի պատասխան հավաստման մակարդակում խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերի,<sup>10</sup>
- ԱՄՍ 500-ը նշում է, որ կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության հաստատումը, ինչպես օրինակ արտաքին հաստատումները, կարող են ավելացնել երաշխիքը, որն աուդիտորը ձեռք է բերում հաշվապահական գրանցումներում կամ կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված տեղեկատվության մեջ առկա ապացույցից:<sup>11</sup>

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## Նպատակը

5. Աուդիտորի նպատակն է արտաքին հաստատման ընթացակարգեր օգտագործելիս՝ նախագծել և կատարել այնպիսի ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերվի տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց:

## Սահմանումներ

6. ԱՄՍ-ների նպատակներով, հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները.

<sup>7</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 18-19:

<sup>8</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 7(բ):

<sup>9</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա53:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>: պարագրաֆ Ա37:

<sup>11</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆներ Ա8-Ա9:

- (ա) արտաքին հաստատում՝ աուդիտորական ապացույց, որը ձեռք է բերվել որպես երրորդ կողմից (հաստատող կողմ) աուդիտորին ուղղակի գրավոր պատասխան՝ թղթային տեսքով կամ էլեկտրոնային ձևով կամ մեկ այլ կրիչով,
- (բ) դրական հաստատման հարցում խնդրանք, որ հաստատող կողմը պատասխանի անմիջապես աուդիտորին՝ նշելով, թե արդյոք հաստատող կողմը համաձայն է կամ համաձայն չէ հարցման մեջ ներկայացված տեղեկության հետ, կամ տրամադրի պահանջվող տեղեկատվությունը,
- (գ) բացասական հաստատման հարցում խնդրանք, որ հաստատող կողմը պատասխանի անմիջապես աուդիտորին, միայն այն դեպքում, եթե հաստատող կողմը համաձայն չէ հարցման մեջ ներկայացված տեղեկատվությանը,
- (դ) անպատասխան հարցում հաստատողի կողմից դրական հաստատման հարցմանը չպատասխանելը կամ ամբողջական պատասխան չտրամադրելը, կամ հաստատման հարցումի հետ վերադարձը՝ առանց հասցեատիրոջը հասնելու,
- (ե) բացառություն՝ պատասխան, որը նշում է տարբերություն՝ հաստատման ներկայացված կամ կազմակերպության գրանցումներում պարունակվող տեղեկատվության և հաստատող կողմի տրամադրած տեղեկատվության միջև:

## **Պահանջները**

### **Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր**

7. Երբ աուդիտորն օգտագործում է արտաքին հաստատման ընթացակարգերը, նա պետք է վերահսկողություն իրականացնի արտաքին հաստատման ընթացակարգերի նկատմամբ, ներառյալ՝
  - (ա) հաստատվող կամ հարցվող տեղեկատվության որոշելը (հղում պար.Ա1),
  - (բ) համապատասխան հաստատող կողմի ընտրությունը, (տես պարագրաֆ Ա2)
  - (գ) հաստատման հարցումների նախագծումը, ներառյալ համոզվելը, որ հարցում նամակները պատշաճ ձևով են հասցեագրված և պարունակում են վերադարձի հասցեի մասին տեղեկատվություն՝ անմիջապես աուդիտորին ուղարկվող պատասխանների համար, և (տես պարագրաֆներ Ա3-Ա6),
  - (դ) հաստատող կողմին հարցումներն ուղարկելը, ներառյալ դրանց պատասխանելու համար լրացուցիչ հարցումները, երբ կիրառելի է (հղում պար.Ա7):

### **Աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելու ղեկավարության չթույլատրելը**

8. Եթե ղեկավարությունը թույլ չի տալիս աուդիտորին հաստատման որևէ հարցում ուղարկել, ապա աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) հարցում կատարի ղեկավարության մերժման պատճառների վերաբերյալ, և փորձի դրանց օրինականության և ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերել (հղում պար.Ա8),
  - (բ) գնահատի ղեկավարության մերժման հետևանքները աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման համապատասխան ռիսկերի գնահատման վրա, ներառյալ խարդախության ռիսկի և այլ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և շրջանակների վրա, և (հղում պար.Ա9),

(գ) կատարի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախագծված են տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար (հղում պար.Ա10):

9. Եթե աուդիտորը գալիս է եզրահանգման, որ ղեկավարության՝ աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելը չթույլատրելը ողջամիտ չէ, կամ աուդիտորը հնարավորություն չունի տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերել այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերից, ապա աուդիտորը պետք է կապվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ համաձայն ԱՄՍ 260-ի:<sup>12</sup> Աուդիտորը պետք է նաև որոշի աուդիտի և աուդիտորի կարծիքի վրա դրանց ազդեցությունները համաձայն ԱՄՍ 705-ի:<sup>13</sup>

## **Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները**

### *Հաստատման հարցումների պատասխանների հուսալիությունը*

10. Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է գործոններ որոնք կասկածներ են առաջացնում հաստատման հարցման պատասխանի հուսալիության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է հետագա աուդիտորական ապացույց ձեռք բերի այդ կասկածները փարատելու համար (տես պարագրաֆներ Ա11-Ա12):
11. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ որևէ հաստատման հարցմանը ստացված պատասխանը հուսալի չէ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի էական խեղաթյուրման համապատասխան ռիսկերի գնահատման վրա ազդեցությունները, ներառյալ խարդախության ռիսկի վրա, և դրա հետ կապված այլ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և ծավալների վրա (հղում պար.Ա17):

### *Անպատասխան հարցումներ*

12. Յուրաքանչյուր անպատասխան հարցման դեպքում, աուդիտորը՝ տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով, պետք է կատարի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում պար.Ա18-Ա19):

*Երբ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար*

13. Եթե աուդիտորը որոշել է, որ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար, ապա այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերը չեն ապահովի այն աուդիտորական ապացույցը, որը պահանջում է աուդիտորը: Եթե աուդիտորը ձեռք չի բերում այդպիսի հաստատում, ապա նա պետք է որոշի աուդիտի և աուդիտորի կարծիքի վրա դրա ազդեցությունը համաձայն ՄԱՍ 705-ի (հղում պար.Ա20):

### *Բացառություններ*

<sup>12</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>: պարագրաֆ 16:

<sup>13</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

14. Աուդիտորը պետք է հետաքննի բացառությունները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք դրանք խեղաթյուրումների նշաններ են (հղում՝ պար.Ա21-Ա22):

### **Բացասական հաստատումներ**

15. Բացասական հաստատումները ավելի քիչ համոզիչ աուդիտորական ապացույց են ապահովում, քան դրական հաստատումները: Հետևաբար, աուդիտորը բացասական հաստատման հարցումները չպետք է օգտագործի որպես միակ անկախ աուդիտորական ընթացակարգ, որպեսզի հասցեագրի հավաստման մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկը, քանի դեռ ստորև նշված բոլոր կետերը ապահովված չեն (հղում՝ պար.Ա23).
- (ա) աուդիտորը էական խեղաթյուրման ռիսկը գնահատել է որպես ցածր և ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համապատասխան հավաստման վերահսկողությունների գործելու արդյունավետության վերաբերյալ,
  - (բ) բացասական հաստատման ընթացակարգերի առարկա հանդիսացող հոդվածների բազմությունը բաղկացած է մեծ թվով փոքր, համասեռ, հաշիվների մնացորդներից, գործառնություններից կամ պայմաններից,
  - (գ) բացառությունների շատ ցածր մակարդակ է ակնկալվում, և
  - (դ) աուդիտորը տեղյակ չէ դեպքերի կամ պայմանների, որոնց պատճառով բացասական հաստատման հարցումներ ստացողները կանտեսեն նման հարցումները:

### **Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը**

16. Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքներն ապահովում են տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց, կամ արդյոք անհրաժեշտ է լրացուցիչ աուդիտորական ապացույց (հղում՝ պար.Ա24-Ա25):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր**

*Հաստատվող կամ հարցման ենթակա տեղեկատվության որոշելը (հղում՝ պար.7(ա))*

- Ա1. Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը հաճախ կատարվում են հաստատելու հաշիվների մնացորդների և դրանց տարրերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կամ հարցում կատարել դրա վերաբերյալ: Դրանք կարող են նաև օգտագործվել պայմանագրերի պայմանները, պայմանագրերը կամ կազմակերպության և այլ անձանց միջև գործառնությունները հաստատելու համար կամ որոշ պայմանների բացակայությունը, ինչպես օրինակ, կողմնակի պայմանագիրն է, հաստատելու համար:

*Համապատասխան հաստատող կողմի ընտրությունը (հղում՝ պար.7(բ))*

Ա2. Հաստատման հարցումների պատասխանները ավելի տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց են ապահովում, երբ հաստատման հարցումները ուղարկվում են այնպիսի հաստատող կողմի, որի իրազեկությանը հաստատվող տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորը վստահում է: Օրինակ, ֆինանսական հաստատության պաշտոնյան, որն իրազեկ է գործառնություններին կամ պայմանագրերին, որոնց համար հաստատում ստանալու նպատակով ուղղվում է հարցումը, կարող է այդ ֆինանսական հաստատության ամենահամապատասխան անձը լինել հաստատման նպատակով հարցումը ուղղելու համար:

*Հաստատման հարցումների նախագծումը (հղում՝ պար.7(գ))*

Ա3. Հաստատման հարցումի նախագծված ձևը կարող է ուղղակիորեն ազդել հաստատման պատասխանի արագության, այդ պատասխաններից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի հուսալիության և բնույթի վրա:

Ա4. Հաստատման հարցումներ նախագծելիս դիտարկվող գործոնները ներառում են՝

- հավաստումները, որոնք հասցեագրվում են,
- հատուկ հայտնաբերված էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ներառյալ խարդախության ռիսկերը,
- հաստատման համար կատարվող հարցման ձևը և ներկայացումը,
- աուդիտորական կամ նման առաջադրանքների նախկին փորձը,
- հաղորդակցության մեթոդը (օրինակ, թղթային տեսքով կամ էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով),
- ղեկավարության լիազորումը կամ քաջալերումը հաստատող կողմին՝ աուդիտորին պատասխանելու համար: Հաստատող կողմերը կարող են ցանկություն ունենալ պատասխանելու այն հաստատման համար կատարվող հարցմանը, որը պարունակում է ղեկավարության լիազորումը,
- նախատեսվող հաստատող կողմի կարողությունը՝ հարցվող տեղեկատվությունը հաստատելու կամ տրամադրելու հարցում (օրինակ, առանձին հաշիվ-ապրանքագրի գումարը ի տարբերություն ընդհանուր մնացորդի):

Ա5. Դրական արտաքին հաստատման հարցումը հաստատող կողմին խնդրում է պատասխանել աուդիտորին բոլոր դեպքերում, կամ՝ նշելով հաստատող կողմի համաձայնությունը տրված տեղեկատվության հետ, կամ էլ՝ հաստատող կողմին խնդրելով տեղեկատվություն տրամադրել: Դրական հաստատման հարցման պատասխանը սովորաբար ակնկալվում է, որ կապահովի հուսալի աուդիտորական ապացույց: Կա ռիսկ, այնուամենայնիվ, որ հաստատող կողմը կարող է պատասխանել հաստատման հարցմանը առանց ստուգելու, թե արդյոք տեղեկատվությունը ճիշտ է: Աուդիտորը կարող է նշված ռիսկը նվազեցնել օգտագործելով դրական հաստատման հարցումներ, որոնք չեն նշում գումարը (կամ տեղեկատվությունը) հաստատման հարցման մեջ, և խնդրում են հաստատող կողմին լրացնելու գումարը կամ տրամադրելու այլ տեղեկատվություն: Մյուս կողմից, նման <<դատարկ>> հաստատման հարցման ձևի օգտագործումը կարող է ավելի քիչ պատասխանների արդյունք ունենալ, քանի որ հաստատող կողմերից պահանջվում է լրացուցիչ ջանքեր գործադրել:

Ա6. Որոշելը, թե արդյոք հարցումները պատշաճ ձևով են հասցեագրված, ներառում է, մինչև հաստատման հարցումների ուղարկելը, որոշ կամ բոլոր հասցեների ճշտության ստուգումը:

*Հաստատման հարցումներին պատասխանելու համար լրացուցիչ հարցումները (հղում պար.7(դ))*

Ա7. Աուդիտորը կարող է լրացուցիչ հաստատման հարցում ուղարկել, երբ նախորդ հարցման պատասխանը ողջամիտ ժամանակահատվածի ընթացքում չի ստացվել: Օրինակ, աուդիտորը կարող է, սկզբնական հասցեի ճշտությունը ստուգելուց հետո, ուղարկել լրացուցիչ կամ նախորդին պատասխանելու նոր հարցում:

### **Այն դեպքերը, երբ ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորին ուղարկել հաստատման հարցումներ**

*Ղեկավարության մերժման ողջամտությունը (հղում պար.8(ա))*

Ա8. Ղեկավարության կողմից թույլ չտալը աուդիտորին՝ ուղարկելու հաստատման հարցումներ, սահմանափակում է աուդիտորական ապացույցների ստացման հնարավորությունը, որոնք աուդիտորը ցանկանում է ձեռք բերել: Այդ պատճառով աուդիտորը պարտավոր է հարցնել այդ սահմանափակման պատճառների մասին: Սահմանափակման հիմնական պատճառը կարող է լինել նախատեսվող հաստատող կողմի հետ դատական վեճի կամ շարունակվող բանակցությունների առկայությունը, որոնց լուծման վրա կարող է ազդել անժամանակ կատարված հաստատման հարցումը: Աուդիտորից պահանջվում է փորձել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ պատճառների օրինականության և ողջամտության վերաբերյալ, քանի որ կա ռիսկ, որ ղեկավարությունը կարող է փորձել արգելել աուդիտորին մոտենալ այնպիսի աուդիտորական ապացույցների, որոնք կարող են մատնանշել խարդախության կամ սխալի առկայության մասին:

*Հերևանքները էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատման վրա (հղում պար.8(բ))*

Ա9. Պարագրաֆ 8(բ)-ում նշված գնահատումից աուդիտորը կարող է գալ եզրահանգման, որ հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը վերանայելու կարիք կարող է առաջանալ և ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը՝ համաձայն ԱՄՍ 315-ի:<sup>14</sup> Օրինակ, եթե ղեկավարության հաստատում չստանալու խնդրանքը հիմնավորված չէ, դա կարող է խարդախության ռիսկի գործոնի ազդանշան հանդիսանալ, որը պահանջում է գնահատումներ կատարել՝ ԱՄՍ 240<sup>15</sup>-ի համաձայն:

*Այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում պար.8(գ))*

Ա10. Կատարված այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են նույնը լինել, ինչպես կատարվում են անպատասխան հարցման դեպքում, ինչպես նշված է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆներ Ա18-Ա19-ում: Այսպիսի ընթացակարգերը պետք է նաև

<sup>14</sup> ԱՄՍ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 31:

<sup>15</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24:

հաշվի առնեն սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 8(բ)-ի աուդիտորի գնահատման արդյունքները:

## **Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները**

*Հաստատման հարցումների պատասխանների հուսալիությունը (հղում պար.10)*

Ա11. ԱՄՍ 500-ը նշում է, որ նույնիսկ երբ աուդիտորական ապացույցը ձեռք է բերվել կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից, կարող են գոյություն ունենալ հանգամանքներ, որոնք ազդում են դրա հուսալիության վրա:<sup>16</sup>

Բոլոր պատասխաններն էլ կրում են տեղ չհասած բռնելու, փոփոխելու կամ խարդախության որոշ ռիսկ: Նման ռիսկ գոյություն ունի անկախ նրանից թե պատասխանը ձեռք է բերվել թղթային տեսքով, էլեկտրոնային կամ այլ կրիչով: Գործոնները, որոնք կարող են պատասխանի հուսալիության մասին կասկածներ առաջացնել ներառում են, որ այն՝

- ստացվել է աուդիտորի կողմից անուղղակի ձևով,
- կարծես թե չի ստացվել ի սկզբանե ակնկալվող հաստատողի կողմից:

Ա12. Պատասխանները, որոնք ստացվել են էլեկտրոնային ձևով, օրինակ ֆաքսիմիլային կամ էլեկտրոնային փոստի միջոցով, հուսալիության ռիսկ են պարունակում, քանի որ պատասխանողի ծագման կամ իրավասության ապացույցը կարող է դժվար լինել պարզել, իսկ փոփոխությունների հայտնաբերելը կարող է դժվար լինել: Աուդիտորի կողմից օգտագործվող գործընթացը և պատասխանողը, որը ստեղծում է էլեկտրոնային ձևով ստացված պատասխանների անվտանգ միջավայր կարող են մեղմել նշված ռիսկերը: Եթե աուդիտորը բավարարված է, որ նման գործընթացան անվտանգ է և պատշաճ ձևով վերասկզբում է, ապա դրա արդյունքում ստացված պատասխանների հուսալիությունը բարձրանում է: Էլեկտրոնային հաստատման գործընթացը կարող է ներառել բազմաթիվ եղանակներ էլեկտրոնային ձևով տեղեկատվություն ուղարկողի ինքնությունը ստուգելու համար, օրինակ, կոդավորման օգտագործման, էլեկտրոնային թվային ստորագրությունների միջոցով, և կայքի իրականության ստուգման ընթացակարգերի միջոցով:

Ա13. Եթե հաստատող կողմին հաստատման հարցումների կորդինացման և պատասխանների ապահովման համար օգնում է որևէ երրորդ անձ, աուդիտորը կարող է ընթացակարգեր կատարել որպեսզի հասցեագրի այն ռիսկերը, որ՝

- (ա) պատասխանը կարող է ճիշտ աղբյուրից չլինել,
- (բ) պատասխանողը կարող է լիազորված չլինել պատասխանելու,
- (գ) փոխանցման գործընթացի ազնվությունը կարող է պահպանված չլինել:

Ա14. ԱՄՍ 500-ով աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե արդյոք անհրաժեշտ է ընթացակարգերը ձևափոխել կամ ավելացնել, որպեսզի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության հուսալիության վերաբերյալ կասկածները փարատվեն:<sup>17</sup> Աուդիտորը կարող է որոշել հաստատող կողմի հետ կապի մեջ

<sup>16</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31:

<sup>17</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 11.



մտնելու միջոցով ստուգել հաստատման հարցման պատասխանի աղբյուրը և բովանդակությունը: Օրինակ, երբ հաստատող կողմը պատասխանում է էլեկտրոնային փոստով, աուդիտորը կարող է զանգահարել հաստատող կողմին, որպեսզի որոշի, թե արդյոք հաստատող կողմն է, իրականում, ուղարկել պատասխանը: Երբ որևէ հարցում հետ է վերադարձվել աուդիտորին անուղղակի ձևով (օրինակ, քանի որ հաստատող կողմը այն սխալմամբ աուդիտորի փոխարեն հասցեագրել է կազմակերպությանը), աուդիտորը կարող է հաստատող կողմին խնդրել անմիջապես գրավոր ձևով պատասխանել աուդիտորին:

Ա15. Ինքն իրենով, հաստատման հարցման բանավոր պատասխանը չի բավարարում արտաքին հաստատման սահմանմանը, քանի որ այն ուղղակի գրավոր ձևով պատասխան չէ աուդիտորին: Այնուամենայնիվ, հաստատման հարցմանը բանավոր պատասխան ձեռք բերելիս, աուդիտորը կարող է, կախված հանգամանքներից, հաստատող կողմին խնդրել ուղղակի գրավոր ձևով պատասխանել աուդիտորին:

Ա16. Հաստատման հարցման պատասխանը կարող է պարունակել լեզվային սահմանափակում դրա օգտագործման վերաբերյալ: Նման սահմանափակումները պարտադիր չէ որ անվավեր դարձնեն պատասխանի հուսալիությունը որպես աուդիտորական ապացույց:

#### *Ոչ հուսալի պատասխաններ (հղում պար.11)*

Ա17. Երբ աուդիտորը գալիս է եզրահանգման, որ պատասխանը վստահելի չէ, ապա նա կարող է, ԱՄՍ 315-ի<sup>18</sup> համաձայն, հավաստման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատման վերանայման անհրաժեշտություն ունենալ և համապատասխանորեն ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը: Օրինակ, ոչ հուսալի պատասխանը կարող է նշել խարդախության ռիսկի գործոնի մասին, որը պահանջում է գնահատում ԱՄՍ 240-ի<sup>19</sup> համաձայն:

#### *Անպատասխան հարցումներ (հղում պար.12)*

Ա18. Աուդիտորի կողմից կատարվելիք այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են՝

- դեբիտորական պարտքերի մնացորդների համար՝ կանխիկի հետագա ստացման, առաքման փաստաթղթերի և ժամանակաշրջանի վերջին մոտ իրացումների հատուկ ուսումնասիրություն,
- կրեդիտորական պարտքերի մնացորդների համար՝ հետագա վճարումների կամ երրորդ անձանց հետ նամակագրության, և այլ գրանցումների, ինչպես օրինակ ապրանքների ստացման բեռնագրերի ուսումնասիրություն:

Ա19. Այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ծավալները կախված են նրանից, թե ինչ հաշիվ կամ հավաստում է դիտարկվում: Հաստատման հարցմանը չպատասխանելը կարող է նշել նախկինում չհայտնաբերված էական խեղաթյուրման ռիսկի մասին: Նման իրավիճակներում, աուդիտորը կարող է, ԱՄՍ 315-ի<sup>20</sup>

<sup>18</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31:

<sup>19</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24:

<sup>20</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31:

համաձայն, հավաստման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման վերանայման անհրաժեշտություն ունենալ, և ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը: Օրինակ, սպասվածի համեմատ հաստատման հարցման ավելի քիչ պատասխանները, կամ սպասվածից ավելի շատ քանակով պատասխանները, կարող են նշել նախկինում չհայտնաբերված խեղաթյուրման ռիսկի գործոնի մասին, որը պահանջում է գնահատում ԱՄՍ 240-ի<sup>21</sup> համաձայն:

*Երբ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար (հղում՝ պար.13)*

Ա20. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկ հայտնաբերել, որի համար դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար: Նման հանգամանքներ կարող են առաջանալ, երբ՝

- տեղեկատվությունը, որն առկա է ղեկավարության հավաստումը(ները) հաստատելու համար, առկա է միայն կազմակերպությունից դուրս,
- խարդախության ռիսկի հատուկ գործոնները, ինչպես օրինակ ղեկավարության կողմից վերահսկողությունների շրջանցման ռիսկը, կամ գաղտնի պայմանավորվածության ռիսկը, որը կարող է ներառել մեկ կամ ավելի աշխատակիցներ և/կամ ղեկավարությանը, կանխում են աուդիտորին կազմակերպությունից ստացվող տեղեկատվությանը վստահելուց:

*Բացառություններ (հղում՝ պար.14)*

Ա21. Հաստատման հարցման պատասխաններում նկատված բացառությունները կարող են նշել ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրման կամ հնարավոր խեղաթյուրման մասին: Երբ խեղաթյուրում է հայտնաբերվում, ԱՄՍ 240-ի համաձայն աուդիտորից պահանջվում է գնահատել, թե արդյոք նման խեղաթյուրումը խարդախության նշան է:<sup>22</sup> Բացառությունները կարող են ուղեցույց տրամադրել միանաման հաստատող կողմերից կամ միանաման հաշիվների համար ստացված պատասխանների որակի մասին: Բացառությունները կարող են նաև նշել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կազմակերպության ներքին վերահսկողության մեջ մեկ կամ ավելի թերությունների մասին:

Ա22. Որոշ բացառությունների իրենցից խեղաթյուրումներ չեն ներկայացնում: Օրինակ, աուդիտորը կարող է գալ եզրահանգման, որ հաստատման հարցումների պատասխաններում տարբերությունները՝ արտաքին հաստատման ընթացակարգերի իրականացման ժամկետների, չափման, կամ աշխատակցի կողմից կատարված սխալների պատճառով են:

**Բացասական հաստատումներ** (հղում՝ պար.15)

Ա23. Բացասական հաստատման հարցման պատասխան չստանալը միանշանակորեն չի վկայում հաստատման հարցման նախատեսվող հաստատող կողմի կողմից ստացման

<sup>21</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24:

<sup>22</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 35:

կամ դրանում պարունակվող տեղեկատվության ճշգրտության ստուգման մասին: Այդպիսով, հաստատող կողմի բացասական հաստատման հարցմանը չպատասխանելը էականորեն ավելի քիչ համոզիչ աուդիտորական ապացույց է ապահովում, քան դրական հաստատման հարցման պատասխանը: Հաստատող կողմերը ավելի մեծ հավանականությամբ կպատասխանեն հաստատման հարցմանը՝ նշելով իրենց անհամաձայնությունը, երբ հարցման տեղեկատվությունը իրենց օգտին չէ, և ավելի քիչ հավանականությամբ կպատասխանեն հակառակ դեպքում: Օրինակ, բանկային ավանդների հաշիվներերը ավելի մեծ հավանականությամբ կպատասխանեն, եթե նրանք կարծեն, որ իրենց հաշվի մնացորդը հաստատման հարցման մեջ թերագնահատված է, սակայն ավելի քիչ հավանական է, որ կպատասխանեն, երբ կարծեն, որ մնացորդը գերագնահատված է: Հետևաբար, բանկային ավանդների հաշիվներին բացասական հաստատման հարցումներ ուղարկելը կարող է օգտակար ընթացակարգ լինել, երբ դիտարկում ենք թե արդյոք այդ մնացորդները կարող են թերագնահատված լինել, սակայն հավանական չէ, որ այդ ընթացակարգը արդյունավետ կլինի, եթե աուդիտորը փորձում է ապացույց ձեռք բերել մնացորդների գերագնահատման վերաբերյալ:

### **Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը (հղում պար.16)**

- Ա24. Երբ գնահատվում են առանձին արտաքին հաստատման հարցումների արդյունքները, աուդիտորը կարող է այդ արդյունքները դասակարգել հետևյալ ձևով՝
- (ա) պատասխան համապատասխան հաստատող կողմից, որը նշում է հաստատման հարցման մեջ տրամադրված տեղեկատվության հետ համաձայնություն, կամ տրամադրում է հարցված տեղեկատվությունն առանց բացառության,
  - (բ) պատասխան, որը համարվում է ոչ հուսալի,
  - (գ) անպատասխան հարցում,
  - (դ) պատասխան, որը նշում է բացառության մասին:
- Ա25. Աուդիտորի գնահատումը, երբ հաշվի է առնվում այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ, որոնք աուդիտորը կարող է կատարած լինել, կարող է օգնել աուդիտորին եզրահանգելու, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կամ անհրաժեշտ է հետագա աուդիտորական ապացույցներ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով:<sup>23</sup>

<sup>23</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 26-27:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 510

ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ – ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՄՆԱՑՈՐԴՆԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2

<b>Նպատակը.....</b>	<b>3</b>
---------------------	----------

<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>4</b>
--------------------------	----------

**Պահանջները**

Աուդիտորական ընթացակարգեր.....	5-9
--------------------------------	-----

Աուդիտորական եզրահանգումներ և հաշվետվության պատրաստում.....	10-13
---	-------

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Աուդիտորական ընթացակարգեր.....	Ա1-Ա7
--------------------------------	-------

Աուդիտորական եզրահանգումներ և հաշվետվության պատրաստում.....	Ա8-Ա9
---	-------

Հավելված. Ձևափոխված կարծիքներով աուդիտորների հաշվետվությունների օրինակներ

<<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ–սկզբնական մնացորդներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 510-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

**Ներածություն**

**Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է սկզբնական աուդիտի առաջադրանքի ժամանակ սկզբնական մնացորդների հետ կապված աուդիտորի պարտականություններին: Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների, սկզբնական մնացորդները ներառում են հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում առկա բացահայտում պահանջող այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են պայմանական դեպքերը և պարտավորությունները: Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները

ներառում են համադրելի ֆինանսական տեղեկատվություն, ԱՄՍ 710<sup>1</sup>-ի պահանջները և ուղեցույցը նույնպես կիրառելի են: ԱՄՍ 300<sup>2</sup>-ը ներառում է սկզբնական աուդիտը սկսելուց առաջ կատարվող գործողությունների վերաբերյալ լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009 թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակը**

3. Սկզբնական աուդիտի առաջադրանք իրականացնելիս, սկզբնական մնացորդների հետ կապված, աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք՝

(ա) սկզբնական մնացորդները պարունակում են խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն ազդում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և

(բ) սկզբնական մնացորդներում արտացոլված համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետևողականորեն է կիրառվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում կամ դրանում տեղ գտած փոփոխությունները համապատասխան ձևով են հաշվի առնվել և պատշաճ ձևով են ներկայացվել ու բացահայտվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների:

## **Սահմանումներ**

4. ԱՄՍ-ների նպատակներով հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

(ա) սկզբնական աուդիտի առաջադրանք՝ առաջադրանք, որում կամ՝

(i) նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, կամ էլ

(ii) նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից,

(բ) սկզբնական մնացորդներ՝ հաշիվների այն մնացորդներն են, որոնք առկա են ժամանակաշրջանի սկզբում: Սկզբնական մնացորդները հիմնված են նախորդ ժամանակաշրջանի վերջնական մնացորդների վրա և արտացոլում են նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված գործարքների ու դեպքերի արդյունքները և նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը: Սկզբնական մնացորդները ներառում են նաև հաշվետու

<sup>1</sup> ԱՄՍ 710, <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>:

ժամանակաշրջանի սկզբում առկա բացահայտում պահանջող այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են պայմանական դեպքերը և պարտավորությունները,

- (գ) նախկին աուդիտոր՝ այլ աուդիտորական ընկերության աուդիտորը, որն իրականացրել է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը նախորդող ժամանակաշրջանում, և որը փոխարինվել է ներկայիս աուդիտորով:

## **Պահանջները**

### **Աուդիտորական ընթացակարգեր**

#### *Սկզբնական մնացորդներ*

5. Աուդիտորը պետք է ծանոթանա ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությանը և դրա վերաբերյալ նախկին աուդիտորական եզրակացությանը, եթե այդպիսիք առկա են, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու համար, ներառյալ բացահայտումները:
6. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյոք սկզբնական մնացորդները պարունակում են այնպիսի խեղաթյուրումներ, որոնք էական ազդեցություն են գործում հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հետևյալի միջոցով (հղում պար.Ա1-Ա2).
- (ա) որոշելով, թե արդյոք նախորդ ժամանակաշրջանի վերջնական մնացորդները ճշգրտորեն են փոխանցվել հաշվետու ժամանակաշրջան կամ անհրաժեշտության դեպքում վերահաշվարկվել են,
- (բ) որոշելով, թե արդյոք սկզբնական մնացորդներն արտացոլում են համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառումը,
- (գ) կատարելով ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը (հղում պար.Ա3-Ա7).
- (i) եթե նախորդ տարվա ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի, ուսումնասիրել նախկին աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ապացույցներ ձեռք բերելու համար,
- (ii) գնահատել, թե արդյոք ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված աուդիտորական ընթացակարգերը ապահովում են ապացույցներ, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ, կամ
- (iii) կատարել հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ապացույցներ ձեռք բերելու համար:
7. Եթե աուդիտորը ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ սկզբնական մնացորդները պարունակում են խեղաթյուրումներ, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա նա պետք է իրականացնի այնպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին, որպեսզի որոշի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա դրանց ազդեցության չափը: Եթե աուդիտորը գալիս է եզրահանգման, որ նման

խեղաթյուրումները առկա են հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, ապա նա պետք է այդ խեղաթյուրումների մասին տեղեկացնի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց, համաձայն ԱՄՍ 450-ի:<sup>3</sup>

#### *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հետևողականությունը*

8. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք սկզբնական մնացորդներում արտացոլված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետևողականորեն է կիրառվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում և արդյոք հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունները համապատասխան ձևով են հաշվի առնվել և պատշաճ ձևով են ներկայացվել ու բացահայտվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների:

#### *Նախկին աուդիտորի եզրակացությունն ան տեղեկատվությունը*

9. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից և եղել է կարծիքի ձևափոխություն, ապա աուդիտորը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի էական խեղաթյուրման ռիսկերը գնահատելիս, պետք է գնահատի ձևափոխության պատճառ հանդիսացող հարցի ազդեցությունը, համաձայն ԱՄՍ 315-ի:<sup>4</sup>

### **Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում**

#### *Սկզբնական մնացորդներ*

10. Եթե աուդիտորն ի վիճակի չի լինում սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա աուդիտորը պետք է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտի համապատասխանաբար՝ ձևափոխված կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, համաձայն ԱՄՍ 705-ի<sup>5</sup> (հղում՝ պար. Ա8):
11. Եթե աուդիտորը գալիս է այն եզրահանգման, որ սկզբնական մնացորդները պարունակում են խեղաթյուրում, որն էական ազդեցություն ունի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և խեղաթյուրման արդյունքը համապատասխան ձևով հաշվի չի առնվել և պատշաճ ձևով չի ներկայացվել կամ բացահայտվել, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի համապատասխանաբար՝ վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք, համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

#### *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հետևողականությունը*

12. Եթե աուդիտորը գալիս է այնպիսի եզրահանգման, որ՝

<sup>3</sup> ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> պարագրաֆներ 8 և 12:

<sup>4</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

- (ա) հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ սկզբնական մնացորդների առումով, համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների հետևողականորեն չի կիրառվում, կամ
- (բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը համապատասխան ձևով հաշվի չի առնվել և պատշաճ ձևով չի ներկայացվել կամ բացահայտվել համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների,

ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի համապատասխանաբար՝ վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

### *Նախկին աուդիտորի եզրակացության կարծիքի ձևափոխությունը*

- 13. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նախկին աուդիտորի կարծիքը ներառել է աուդիտորի կարծիքի այնպիսի ձևափոխություն, որը շարունակում է տեղին և էական լինել հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի հաշվետու ժամանակաշրջանի աուդիտորական կարծիքը համաձայն ԱՄՍ 705-ի և ԱՄՍ 710-ի (հղում՝ պար. Ա9):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Աուդիտորական ընթացակարգեր**

*Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար հատուկ նկատառումներ* (հղում՝ պար. 6)

- Ա1. Հանրային ոլորտում հնարավոր են օրենքների և այլ իրավական ակտերի սահմանափակումներ այն տեղեկատվության վերաբերյալ, որը գործող աուդիտորը կարող է ձեռք բերել նախկին աուդիտորից: Օրինակ, եթե հանրային ոլորտի կազմակերպությունը, որը նախկինում աուդիտի է ենթարկվել օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորի կողմից, մասնավորեցվում է, ապա աշխատանքային փաստաթղթերին կամ այլ տեղեկատվությանը հասու լինելու աստիճանը, որ օրենքով հաստատված աուդիտորը կարող է թույլ տալ մասնավոր հատվածում գործող նոր նշանակված աուդիտորին՝ կարող է սահմանափակվել անձեռնմխելիության կամ գաղտնիության օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով: Այնպիսի իրավիճակներում, երբ նման հաղորդակցությունները սահմանափակ են, կարող է այլ միջոցների հաշվին աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհրաժեշտություն առաջանալ և, եթե բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցնոր հնարավոր չէ ձեռք բերել, ապա դիտարկվում է աուդիտորական կարծիքի վրա դրա ազդեցությունը:
- Ա2. Եթե օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորը հանրային ոլորտի կազմակերպության աուդիտի համար ներգրավում է մասնավոր հատվածի աուդիտորական ընկերություն, և օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված



աուդիտորը որպես աուդիտոր է հաստատում այնպիսի աուդիտորական ընկերության, որը չի իրականացրել հանրային ոլորտի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը նախորդ ժամանակաշրջանում, ապա դա սովորաբար, օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորի համար չի համարվում աուդիտորի փոփոխություն: Այնուամենայնիվ, կախված ներգրավման համաձայնագրի բնույթից, աուդիտորական առաջադրանքը կարող է մասնավոր հատվածի աուդիտորի տեսանկյունից՝ իր պարտականությունները կատարելու առումով, դիտարկվել որպես սկզբնական աուդիտի առաջադրանք, և այդ պատճառով սույն ստանդարտը կրառվում է:

### *Սկզբնական մնացորդներ (հղում պար. 6(գ))*

- Ա3. Սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ծավալը կախված են այնպիսի հարցերից, ինչպիսիք են.
- կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման որդեգրած քաղաքականությունը,
  - հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի ու բացահայտումների և էական խեղաթյուրման ռիսկերի բնույթը,
  - հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ սկզբնական մնացորդների էականությունը,
  - թե արդյոք կազմակերպության նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի և, եթե այո, արդյոք նախկին աուդիտորի կարծիքը եղել է ձևափոխված:
- Ա4. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացրել է նախկին աուդիտորը, ապա գործող աուդիտորը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կարող է ձեռք բերել՝ ուսումնասիրելով նախկին աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը: Արդյոք նման ուսումնասիրությունը ապահովում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, կախված է նախկին աուդիտորի մասնագիտական ունակությունից և անկախությունից:
- Ա5. Վարքագծի և մասնագիտական համապատասխան պահանջները կարգավորում են գործող աուդիտորի և նախկին աուդիտորի միմյանց հետ հաղորդակցվելու հարցերը:
- Ա6. Ընթացիկ ակտիվների ու պարտավորությունների վերաբերյալ որոշ աուդիտորական ապացույցներ կարող է ձեռք բերվել հաշվետու ժամանակաշրջանի աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով: Օրինակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում սկզբնական դեբիտորական պարտքի հավաքագրումը (կամ կրեդիտորական պարտքի մարումը) կտրամադրի որոշ աուդիտորական ապացույցներ ժամանակաշրջանի սկզբում դրանց առկայության, իրավունքների ու պարտականությունների, ամբողջականության և գնահատումների վերաբերյալ: Պաշարների դեպքում, այնուամենայնիվ, պաշարների վերջնական մնացորդի վերաբերյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի աուդիտորական ընթացակարգերը քիչ աուդիտորական ապացույցներ են ապահովում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում պաշարների մնացորդի վերաբերյալ: Այդ պատճառով, կարող է լրացուցիչ

աուդիտորական ընթացակարգերի անհրաժեշտության առաջանալ, և ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը կարող են ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝

- պաշարների ընթացիկ ֆիզիկապես գույքագրմանը հետևելը (դիտելը) և դրանց համաձայնեցումը իրենց սկզբնական քանակական մնացորդների հետ,
- պաշարների սկզբնական մնացորդների գնահատման վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելը,
- համախառն շահույթի և ճիշտ ժամանակաշրջանում հաշվառելու վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելը:

Ա7. Ոչ ընթացիկ ակտիվների և պարտավորությունների առումով, ինչպիսիք են՝ հիմնական միջոցները, ներդրումները և երկարաժամկետ պարտավորությունները, որոշ աուդիտորական ապացույցներ կարելի է ձեռք բերել սկզբնական մնացորդների հիմքում ընկած հաշվապահական հաշվառման գրանցումների և այլ տեղեկատվության ուսումնասիրության միջոցով: Որոշ դեպքերում, աուդիտորը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ տեղեկություններ կարող է ձեռք բերել երրորդ կողմերի հաստատման միջոցով, օրինակ, երկարաժամկետ պարտավորությունների կամ ներդրումների համար: Այլ դեպքերում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ լինել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել:

## **Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում**

### *Սկզբնական մնացորդներ (հղում պար. 10)*

Ա8. ԱՄՍ 705-ը սահմանում է պահանջներ և ուղեցույց է տրամադրում՝ այն դեպքերի համար, որոնք կարող են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխության բերել, տվյալ հանգամանքներում համապատասխան կարծիքի տեսակի և աուդիտորական եզրակացության բովանդակության վերաբերյալ, երբ աուդիտորի կարծիքը ձևափոխվում է: Աուդիտորի կողմից սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինությունը կարող է աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի կարծիքի հետևյալ ձևափոխություններից մեկի արդյունք հանդիսանալ՝

- (ա) վերապահումներով դրական կարծիք կամ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելը,
- (բ) եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, գործառնությունների արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ վերապահումներով դրական կարծիք արտահայտելը կամ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելը, և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն վերաբերյալ դրական կարծիք արտահայտելը:

Հավելվածը ներառում է աուդիտորական եզրակացությունների օրինակելի ձևեր:

### *Նախկին աուդիտորի եզրակացության կարծիքի ձևափոխությունը (հղում պար. 13)*

Ա9. Որոշ իրավիճակներում, նախկին աուդիտորի կարծիքի ձևափոխությունը կարող է տեղին կամ էական չլինել հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվու-

թյունների կարծիքի համար, դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ օրինակ, նախորդ ժամանակաշրջանում առկա էր շրջանակների սահմանափակում, սակայն հարցը, որն առաջացրել էր շրջանակների սահմանափակում հաշվետու ժամանակաշրջանում լուծվել է:

**Հավելված**  
(հղում պար. Ա8)

## **Ձևափոխված կարծիքներով աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ**

### **Օրինակ 1՝**

**Պարագրաֆ Ա8(ա)-ում նկարագրված հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- աուդիտորը չի հետևել (դիտել) պաշարների ֆիզիկապես գույքագրմանը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին և ի վիճակի չի եղել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ,
- պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինության հնարավոր ազդեցությունները համարվում են էական, սակայն համատարած չեն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի առումով,<sup>6</sup>
- ֆինանսական վիճակը տարեվերջի դրությամբ ճշմարիտ է ներկայացված,
- կոնկրետ սույն օրենսդրությունում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը արգելում են աուդիտորին այնպիսի կարծիք տրամադրելուց, որը վերապահումով դրական է ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ և չձևափոխված է՝ ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն<sup>7</sup>**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը՝ առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ., այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները,

<sup>6</sup> Եթե հնարավոր ազդեցությունները, ըստ աուդիտորի դատողության, դիտարկվում են որպես էական և համատարած կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի համար, ապա աուդիտորը պետք է հրաժարվի ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց:

<sup>7</sup> <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ՝ <<Այլ օրենսդրական և կանոնակարգող պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական դրույթները և այլ բացատրական տեղեկատվություն:

### *Ղեկավարության<sup>8</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունների՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների<sup>9</sup> համաձայն պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար, և այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, ինչպիսին որ ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում ունենալ՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պատասխանատվությունն է մեր կողմից անցկացված աուդիտի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելը: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համաձայն: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք՝ ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են այնպիսի ընթացակարգերի իրականացում, որոնք թույլ են տալիս ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ: Ընթացակարգերի ընտրությունը կախված է աուդիտորի դատողությունից, ներառյալ խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը: Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման<sup>10</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բայց ոչ կարծիք արտահայտել կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ:<sup>11</sup> Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև՝ կիրառված հաշվապահական

<sup>8</sup> Կամ այլ տերմին, որը համապատասխանում է կոնկրետ իրավասության տարածքի օրենսդրական հիմունքների համատեքստում:

<sup>9</sup> Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է կարգացվել որպես՝ «<Ղեկավարությունը պատասխանատու է այնպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն, և այնպիսի...>>

<sup>10</sup> 9-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարգացվել որպես՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար, բայց ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով>>»:

<sup>11</sup> Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված ունի նաև ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու պարտականություն, այդ նախադասությունը կարող է շարադրվել հետևյալ կերպ՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական

հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք գտնում ենք, որ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ ու համապատասխան են՝ մեր վերապահումներով դրական կարծիքի հիմքը հանդիսանալու համար:

#### *Վերապահումով դրական կարծիքի հիմք*

Մենք հաստատվել ենք որպես ընկերության աուդիտորներ 20X1թ. հունիսի 30-ին և այդպիսով չենք հետևել տարվա սկզբի պաշարների փաստացի գույքագրմանը: Մենք ի վիճակի չենք եղել այլընտրանքային միջոցներով համոզվել 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ պաշարների առկա քանակության վերաբերյալ: Հաշվի առնելով, որ պաշարների սկզբնական մնացորդները մասնակցում են ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի որոշմանը, մենք ի վիճակի չենք եղել որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ կլինեին ճշգրտումներ հաշվետու տարվա շահույթի առնչությամբ՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ և գործառնական գործունեությունից զուտ դրամական հոսքերի առնչությամբ՝ դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ:

#### *Վերապահումով դրական կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ վերապահումով դրական կարծիքի հիմքում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր) ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը(ի) առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա նրա գործունեության արդյունքներն(ի) ու դրամական հոսքերը(ի) (վերաբերյալ)՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

#### *Այլ հարց*

ԱԲԳ ընկերության 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դրական կարծիք է արտահատել 20X1թ. մարտի 31-ին:

#### **Այլ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն**

[Աուդիտորական եզրակացության նշված հատվածի ձևն ու բովանդակությունը կտարբերվի, կախված աուդիտորի այլ հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտականության բնույթից:]

---

ընթացակարգեր>>: 9-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ <<Այս դիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար>>:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

## Օրինակ 2`

### **Պարագրաֆ Ա8(բ)-ում նկարագրված հանգամանքները ներառում են հետևյալը`**

- աուդիտորը չի հետևել (դիտել) պաշարների փաստացի գույքագրմանը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին և ի վիճակի չի եղել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ,
- պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնրինության հնարավոր ազդեցությունները համարվում են էական, սակայն համատարած չեն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի առումով,<sup>12</sup>
- ֆինանսական վիճակը տարեվերջի դրությամբ ճշմարիտ է ներկայացված,
- կարծիքը, որը վերապահումով դրական է ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ և չձևափոխված` ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ, տվյալ հանգամանքներում դիտարկվում է որպես համապատասխան:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն<sup>13</sup>**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը` առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ., այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական դրույթները և այլ բացատրական տեղեկատվություն:

### *Ղեկավարության<sup>14</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունների` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների<sup>15</sup> համաձայն պատրաստման և

<sup>12</sup> Եթե հնարավոր ազդեցությունները, ըստ աուդիտորի դատողության, դիտարկվում են որպես էական և համատարած կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի համար, ապա աուդիտորը պետք է հրաժարվի ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց:

<sup>13</sup> <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ` <<Այլ օրենսդրական և կանոնակարգող պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

<sup>14</sup> Կամ այլ տերմին, որը համապատասխանում է կոնկրետ իրավասության տարածքի օրենսդրական հիմունքների համատեքստում:

ճշմարիտ ներկայացման համար, և այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, ինչպիսին որ ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում ունենալ՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պատասխանատվությունն է մեր կողմից անցկացված աուդիտի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելը: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համաձայն: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք՝ ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են այնպիսի ընթացակարգերի իրականացում, որոնք թույլ են տալիս ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ: Ընթացակարգերի ընտրությունը կախված է աուդիտորի դատողությունից, ներառյալ խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը: Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման<sup>16</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բայց ոչ կարծիք արտահայտել կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ:<sup>17</sup> Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև՝ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք գտնում ենք, որ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ ու համապատասխան են՝ մեր կողմից ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ դրական կարծիքի և ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ վերապահումներով դրական կարծիքի հիմքը հանդիսանալու համար:

<sup>15</sup> Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «<Ղեկավարությունը պատասխանատու է այնպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համաձայն, և այնպիսի...>>

<sup>16</sup> 15-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար, բայց ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով>>»:

<sup>17</sup> Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված պարտականություն ունի նաև կարծիք արտահայտելու ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարող է շարադրվել հետևյալ կերպ՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր>>»: 15-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար>>»:

*Վերապահումով դրական կարծիքի հիմքը ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ*

Մենք հաստատվել ենք որպես ընկերության աուդիտորներ 20X1թ. հունիսի 30-ին և այդպիսով չենք հետևել տարվա սկզբի պաշարների փաստացի գույքագրմանը: Մենք ի վիճակի չենք եղել այլընտրանքային միջոցներով համոզվել՝ 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ պաշարների առկա քանակության վերաբերյալ: Հաշվի առնելով, որ պաշարների սկզբնական մնացորդները մասնակցում են ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի որոշմանը, մենք ի վիճակի չենք եղել որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ կլինեին ճշգրտումներ հաշվետու տարվա շահույթի առնչությամբ՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ և գործառնական գործունեությունից զուտ դրամական հոսքերի առնչությամբ՝ դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ:

*Վերապահումով դրական կարծիք ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ վերապահումով դրական կարծիքի հիմքում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր) ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական արդյունքը(ի) և դրամական հոսքը(ի) (վերաբերյալ) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

*Կարծիք ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ*

Մեր կարծիքով, հաշվապահական հաշվեկշիռը, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ է ներկայացնում (կամ տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր) ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը(ի) (վերաբերյալ) առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ.՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

*Այլ հարց*

ԱԲԳ ընկերության 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դրական կարծիք է արտահատել 20X1թ. մարտի 31-ին:

**Այլ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն**

[Աուդիտորական եզրակացության նշված հատվածի ձևն ու բովանդակությունը կտարբերվի, կախված աուդիտորի այլ հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտականության բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]



# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 520

## ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակները.....</b>	3
<b>Սահմանում.....</b>	4
<b>Պահանջները</b>	
Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր.....	5
Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս.....	6
Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը....	7
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Վերլուծական ընթացակարգերի սահմանումը.....	Ա1-Ա3
Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր.....	Ա4-Ա16
Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս.....	Ա17-Ա19
Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը..	Ա20-Ա21

<<Վերլուծական ընթացակարգեր>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 520-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի կողմից վերլուծական ընթացակարգերի՝ որպես անկախ ընթացակարգերի (<<անկախ վերլուծական ընթացակարգեր>>) կիրառմանը: Այն նաև վերաբերում է

աուդիտորի պարտականության հետ՝ աուդիտի ավարտական փուլերում իրականացնելու վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս: ԱՄՍ 315-ը<sup>18</sup> վերաբերում է վերլուծական ընթացակարգերի՝ որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի կիրառմանը: ԱՄՍ 330-ը ներառում է պահանջներ և ուղեցույց աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և ծավալների վերաբերյալ՝ ի պատասխան գնահատված ռիսկերի. նշված աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ներառել անկախ վերլուծական ընթացակարգեր<sup>19</sup>:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակները**

3. Աուդիտորի նպատակներն են.
  - (ա) ձեռք բերել համապատասխան և արժանահավատ աուդիտորական ապացույցներ՝ անկախ վերլուծական ընթացակարգեր կիրառելիս, և
  - (բ) աուդիտի ավարտական փուլերում նախագծել և իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են աուդիտորին ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս առ այն, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումներին:

### **Սահմանում**

4. ԱՄՍ-ների նպատակներով <<վերլուծական ընթացակարգեր>> տերմինը նշանակում է ֆինանսական տեղեկատվության գնահատումներ՝ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տվյալների միջև հնարավոր փոխհարաբերությունների վերլուծության միջոցով: Վերլուծական ընթացակարգերը նաև ներառում են այնպիսի ուսումնասիրություններ, որոնք անհրաժեշտ են բացահայտված տատանումների կամ փոխհարաբերությունների գծով, որոնք անհամապատասխանության մեջ են այլ առնչվող տեղեկատվության հետ կամ որոնք նշանակալի չափով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից (հղում՝ պար. Ա1 - Ա3):

### **Պահանջներ**

#### **Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր**

5. Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս՝ առանձին կամ մանրամասների ստուգման հետ համատեղ, որպես անկախ ընթացակարգեր համաձայն ԱՄՍ 330-ի<sup>20</sup>, աուդիտորը պետք է (հղում՝ պար. Ա4 - Ա5).
  - (ա) դիտարկի տվյալ հավաստումների համար որոշակի անկախ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման նպատակահարմարությունը՝ հաշվի առնելով էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը և մանրամասների ստուգումները՝ դրանց առկայության դեպքում, այդ հավաստումների համար (հղում՝ պար. Ա6 - Ա11),

<sup>18</sup> ԱՄՍ 315 <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 6(բ):

<sup>19</sup> ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 6 և 18:

<sup>20</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18

- (բ) գնահատի այն տվյալների արժանահավատությունը, որոնց հիման վրա փնավորվում է գրանցված գումարների կամ գործակիցների վերաբերյալ աուդիտորի ակնկալիքը՝ հաշվի առնելով առկա տեղեկատվության աղբյուրը, համադրելիությունը, և բնույթն ու համապատասխանությունը, ինչպես նաև պատրաստման նկատմամբ հսկողությունը (հղում՝ պար. Ա12 - Ա14),
- (գ) որոշի գրանցված գումարների կամ գործակիցների վերաբերյալ ակնկալիքը և գնահատի, թե արդյոք այդ ակնկալիքը բավականաչափ ճշգրիտ է այն խեղաթյուրումը հայտնաբերելու համար, որն առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների պատճառ հանդիսանալ և (հղում՝ պար. Ա15),
- (դ) որոշի ակնկալվող արժեքներից գրանցված գումարների որևէ շեղման այն չափը, որն ընդունելի է առանց հետագա ուսումնասիրության, ինչպես դա պահանջվում է պարագրաֆ 7-ում (հղում՝ պար. Ա16):

**Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս**

- 6. Աուդիտի ավարտական փուլերում աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են աուդիտորին ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս առ այն, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումներին (հղում՝ պար. Ա17 - Ա19):

**Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը**

- 7. Եթե սույն ԱՄՍ-ին համաձայն իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը բացահայտում են տատանումներ կամ փոխհարաբերություններ, որոնք անհամապատասխանության մեջ են այլ առնչվող տեղեկատվության հետ կամ որոնք նշանակալի չափով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի այդպիսի տարբերությունները՝
  - (ա) կատարելով հարցումներ ղեկավարությունից և ձեռք բերելով ղեկավարության պատասխաններին առնչվող համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և
  - (բ) իրականացնելով այլ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ կլինեն այդ հանգամանքներում (հղում՝ պար. Ա20 - Ա21):

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Վերլուծական ընթացակարգերի սահմանումը (հղում՝ պար. 4)**

- Ա1. Վերլուծական ընթացակարգերը ներառում են կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության համեմատության արդյունքների դիտարկումը, օրինակ, հետևյալի հետ.
  - նախորդ ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության հետ,
  - կազմակերպության գործունեության կանխատեսվող արդյունքների հետ, ինչպիսիք են նախահաշիվները կամ կանխատեսումները, կամ՝ աուդիտորի

ականալիքների հետ, ինչպիսին է մաշվածության գնահատումը,

- գործունեության ոլորտին վերաբերող միևնույն տեղեկատվության հետ, ինչպիսին է կազմակերպության հասույթի և դեբիտորական պարտքերի հարաբերակցության համեմատումը տվյալ ոլորտի միջին ցուցանիշների կամ նույն ոլորտի համադրելի չափեր ունեցող կազմակերպությունների հետ:

Ա2. Վերլուծական ընթացակարգերը ներառում են նաև փոխհարաբերությունների դիտարկումը, օրինակ.

- ֆինանսական տեղեկատվության տարրերի միջև, որոնք ենթադրվում է, որ կհամապատասխանեն կազմակերպության փորձի վրա հիմնված կանխատեսվող պատկերին, օրինակ՝ համախառն եկամտի տոկոսը,
- ֆինանսական և համապատասխան ոչ ֆինանսական տեղեկատվության միջև, օրինակ՝ աշխատանքի վարձատրման հետ կապված ծախսումների հարաբերությունը կազմակերպության աշխատողների թվաքանակին:

Ա3. Վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման համար կարող են օգտագործվել տարբեր մեթոդներ: Այդ մեթոդները բազմազան են՝ պարզ համեմատումներ իրականացնելուց մինչև վիճակագրական առաջատար եղանակների կիրառմամբ բարդ վերլուծությունների իրականացումը: Վերլուծական ընթացակարգերը կարող են կիրառվել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների, առանձին բաղադրիչների եւ ֆինանսական տեղեկատվության առանձին տարրերի նկատմամբ:

#### **Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. 5)**

Ա4. Հավաստումների մակարդակով աուդիտորի անկախ ընթացակարգեր կարող են ներառել մանրամասների ստուգումները, անկախ վերլուծական ընթացակարգերը, կամ այդ երկուսի համադրությունը: Որոշումը, թե ինչպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել, ներառյալ արդյոք հարկ է կիրառել անկախ վերլուծական ընթացակարգերը, հիմնվում է առկա աուդիտորական ընթացակարգերի՝ հավաստումների մակարդակում աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ իջեցնելու ականալիք արդյունավետության և էֆեկտիվության վերաբերյալ աուդիտորի դատողության վրա:

Ա5. Աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել ղեկավարությունից անկախ վերլուծական ընթացակարգեր կիրառելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվության առկայության և արժանահավատության վերաբերյալ, և կազմակերպության կողմից իրականացված ցանկացած այդպիսի վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների մասին: Կարող է արդյունավետ լինել ղեկավարության կողմից պատրաստված վերլուծական տվյալներից օգտվելը, պայմանով, որ աուդիտորը համոզված է, որ այդ տվյալները պատրաստված են պատշաճ կերպով:

*Որոշակի վերլուծական ընթացակարգերի նպատակահարմարությունը տվյալ հավաստումների համար (հղում՝ պար. 5(ա))*

- Ա6. Ընդհանրապես անկախ վերլուծական ընթացակարգերն ավելի կիրառելի են գործարքների մեծ ծավալների նկատմամբ, որոնք ժամանակի ընթացքում կանխատեսելի լինելու միտում ունեն: Պլանավորված վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը հիմնված է այն ակնկալիքի վրա, որ տվյալների միջև առկա են և շարունակում են լինել փոխհարաբերություններ, եթե բացակայում են հակառակի մասին վկայող հայտնի պայմանները: Սակայն կոնկրետ վերլուծական ընթացակարգի նպատակահարմարությունը կախված կլինի աուդիտորի այն գնահատականից, թե որքանով այդ ընթացակարգը արդյունավետ կլինի այնպիսի խեղաթյուրման հայտնաբերման գործում, որն առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած, կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառ հանդիսանալ:
- Ա7. Որոշ դեպքերում նույնիսկ պարզունակ կանխատեսման մոդելը կարող է արդյունավետ լինել որպես վերլուծական ընթացակարգ: Օրինակ, երբ կազմակերպությունն ունի աշխատողների հայտնի թվաքանակ, որոնք ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձատրվել են հաստատուն դրույքներով, աուդիտորի համար կարող է հնարավոր լինել օգտագործել այդ տվյալները բարձր աստիճանի ճշգրտությամբ աշխատավարձի գծով ժամանակաշրջանի ընդհանուր ծախսումները գնահատելու համար՝ դրանով իսկ ապահովելով աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների նշանակալի հոդվածի համար և նվազեցնելով աշխատավարձի գծով մանրամասների ստուգումներ իրականացնելու անհրաժեշտությունը: Լայն ճանաչում ունեցող առևտրային գործակիցների (ինչպիսիք են մանրածախ առևտրի կազմակերպությունների տարբեր տեսակների համար շահույթի տոկոսները) օգտակարությունը հաճախ կարող է արդյունավետորեն օգտագործվել անկախ վերլուծական ընթացակարգերում՝ գրանցված գումարների ողջամտությունը հիմնավորելու համար ապացույց ստանալու նպատակով:
- Ա8. Վերլուծական ընթացակարգերի տարբեր տեսակներ ապահովում են հավաստիացման տարբեր մակարդակներ: Վերլուծական ընթացակարգերը, որոնք ներառում են, օրինակ, բնակարանների բաժանված շենքի ընդհանուր վարձակալական եկամտի կանխատեսումը՝ հաշվի առնելով վարձակալական վճարների դրույքները, բնակարանների թվաքանակը և զբաղեցվածության տոկոսները, կարող է տրամադրել համոզիչ ապացույց և կարող է բացառել մանրամասների ստուգումների միջոցով հետագա հիմնավորման անհրաժեշտությունը, պայմանով, որ վերոնշյալ տարրերը համապատասխան կերպով հիմնավորված են: Եվ հակառակը, համախառն եկամտի տոկոսների հաշվարկը և համեմատությունը, որպես հասույթի գումարի հաստատման միջոց կարող է տրամադրել պակաս համոզիչ ապացույց, սակայն կարող է օգտակար լրացուցիչ հիմնավորում տրամադրել՝ այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ համատեղ օգտագործվելիս:
- Ա9. Որոշակի անկախ վերլուծական ընթացակարգերի նպատակահարմարության որոշման վրա ազդում են հավաստման բնույթը և էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատականը: Օրինակ, եթե վաճառքի պատվերների մշակման նկատմամբ վերահսկողությունը թերի է, ապա դեբիտորական պարտքերին վերաբերող հավաստումների համար աուդիտորը կարող է ավելի վստահել մանրամասների ստուգումներին, քան անկախ վերլուծական ընթացակարգերին:
- Ա10. Որոշակի անկախ վերլուծական ընթացակարգեր կարող են նաև համարվել նպատակահարմար, երբ միևնույն հավաստման համար իրականացվում են մանրամասների ստուգումներ: Օրինակ, դեբիտորական պարտքերի մնացորդների գնահատման հավաստման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք

բերելիս, աուդիտորը կարող է կիրառել վերլուծական ընթացակարգեր հաճախորդների հաշիվների ժամկետայինության նկատմամբ, ի լրումն դեբիտորական պարտքերի հավաքագրելիությունը որոշելու նպատակով կիրառվող դրամական միջոցների հետագա մուտքերի մանրամասների ստուգումների:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ դիտարկումները**

Ա11. Առևտրային կազմակերպությունների աուդիտի ժամանակ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին հոդվածների միջև ավանդաբար դիտարկվող փոխհարաբերությունները ոչ միշտ կարող են տեղին լինել պետական կառավարման մարմինների կամ հանրային ոլորտի ոչ առևտրային այլ կազմակերպությունների աուդիտի ժամանակ, օրինակ, հանրային ոլորտի բազմաթիվ կազմակերպություններում կարող է փոքր ուղղակի կապ լինել եկամուտների ու ծախսումների միջև: Բացի այդ, քանի որ ակտիվների ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները չեն կարող կապիտալացվել, ապա հնարավոր է, որ գոյություն չունենա որևէ փոխհարաբերություն, օրինակ, պաշարների և հիմնական միջոցների հետ կապված ծախսումների և ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված այդ ակտիվների արժեքների միջև: Նաև, հանրային ոլորտում կարող են առկա չլինել համեմատման նպատակով օգտագործվող արդյունաբերության տվյալ ճյուղի տվյալները կամ վիճակագրական տվյալները: Սակայն կարող են տեղին լինել այլ փոխհարաբերություններ, օրինակ, ճանապարհների յուրաքանչյուր կիլոմետրի կառուցապատման ծախսումների փոփոխությունները կամ ձեռք բերված փոխադրամիջոցների քանակը համեմատած դուրս գրված փոխադրամիջոցների քանակի հետ:

### *Տվյալների արժանահավաստությունը (հղում՝ պար. 5(բ))*

Ա12. Տվյալների արժանահավաստության վրա ազդում են դրանց աղբյուրը և բնույթը, և այն հանգամանքները, որոնց պարագայում ստացվել են տվյալները: Համապատասխանաբար, անկախ վերլուծական ընթացակարգեր նախագծելու նպատակներով տվյալների արժանահավաստությունը որոշելիս, կարևոր է հետևյալը.

- (ա) առկա տեղեկատվության աղբյուրը, օրինակ, տեղեկատվությունը կարող է ավելի արժանահավատ լինել, երբ այն ստացվել է կազմակերպությունից դուրս գտնվող անկախ աղբյուրներից,<sup>21</sup>
- (բ) առկա տեղեկատվության համադրելիությունը, օրինակ, արդյունաբերական որևէ ընդարձակ ճյուղի տվյալները կարող են համալրման կարիք ունենալ, որպեսզի դառնան համադրելի մի կազմակերպության տվյալների հետ, որն արտադրում և վաճառում է մասնագիտացված արտադրանք,
- (գ) առկա տեղեկատվության բնույթը և տեղին լինելը, օրինակ, արդյոք նախահաշիվները սահմանվել են ակնկալվող արդյունքների տեսքով, և ոչ թե նպատակների տեսքով, որոնց պետք է հասնել, և
- (դ) տեղեկատվության պատրաստման նկատմամբ վերահսկողությունը, որը նախագծված է այդ տեղեկատվության ամբողջականությունը, ճշգրտությունը և հիմնավորվածությունն ապահովելու համար: Օրինակ, նախահաշիվների

<sup>21</sup> ԱՄՍ 500 <<Աուդիտորական պացոյցներ>>, պարագրաֆ Ա31

պատրաստման, վերանայման և պահպանման նկատմամբ վերահսկողությունը:

- Ա13. Աուդիտորը կարող է դիտարկել կազմակերպության կողմից այն տեղեկատվության պատրաստման նկատմամբ որևէ առկա վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը ստուգելու հնարավորությունը, որն աուդիտորի կողմից օգտագործվում է գնահատված ռիսկերին ի պատասխան՝ անկախ վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելիս: Երբ այդ վերահսկողությունն արդյունավետ է, աուդիտորը սովորաբար ավելի մեծ վստահություն ունի տեղեկատվության արժանահավատության նկատմամբ և, հետևաբար, վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների նկատմամբ: Ոչ ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը հաճախ կարող է ստուգվել վերահսկողության այլ ստուգումների հետ համատեղ: Օրինակ, վաճառքի հաշիվ-ապրանքագրերի մշակման նկատմամբ վերահսկողություն սահմանելիս կազմակերպությունը կարող է ներառել վերահսկողություն միավորների վաճառքի գրանցման նկատմամբ: Այդ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է ստուգել միավորների վաճառքի գրանցման նկատմամբ վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը վաճառքի հաշիվ-ապրանքագրերի մշակման նկատմամբ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության ստուգումների հետ համատեղ: Որպես այլընտրանք աուդիտորը կարող է դիտարկել, թե արդյոք տեղեկատվությունը ենթարկվել է աուդիտորական ստուգման: ԱՄՍ 500-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց որոշելու համար այն աուդիտորական ընթացակարգերը, որ պետք է իրականացնել անկախ վերլուծական ընթացակարգերի համար օգտագործվելիք տեղեկատվության նկատմամբ:<sup>22</sup>
- Ա14. Ա12(ա)-Ա12(դ) պարագրաֆներում քննարկված հարցերը տեղին են, անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք աուդիտորն անկախ վերլուծական ընթացակարգեր է իրականացնում ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, թե միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ՝ պլանավորելով իրականացնել անկախ վերլուծական ընթացակարգեր մնացյալ ժամանակաշրջանի համար: ԱՄՍ 330-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ իրականացվող անկախ ընթացակարգերի վերաբերյալ:<sup>23</sup>

*Գնահատում, թե արդյոք սպասումը բավականաչափ ճշգրիտ է (հղում՝ պար. 5(գ))*

- Ա15. Հարցերը, որոնք առնչվում են աուդիտորի գնահատմանն առ այն, թե արդյոք բավարար ճշգրտությամբ կարելի է որոշել ակնկալիքը՝ հայտնաբերելու համար որևէ խեղաթյուրում, որն առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառ հանդիսանալ ներառում են.
- ճշգրտությունը, որով կարող են կանխատեսվել անկախ վերլուծական ընթացակարգերի սպասվող արդյունքները: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ակնկալել ավելի մեծ հետևողականություն մեկ ժամանակաշրջանի համախառն շահույթի տոկոսը մեկ այլ ժամանակաշրջանի նույն ցուցանիշի հետ համեմատելիս, քան ըստ հայեցողության կատարվող, օրինակ, հետազո-

<sup>22</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 10

<sup>23</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 22-23

տության կամ գովազդի ծախսերը, համեմատելիս,

- այն, թե որքանով տեղեկատվությունը կարելի է ապախմբավորել: Օրինակ, անկախ վերլուծական ընթացակարգերը կարող են ավելի արդյունավետ լինել, երբ կիրառվեն գործառնության առանձին հատվածի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կամ դիվերսիֆիկացված կազմակերպության առանձին բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, քան երբ կիրառվեն ամբողջ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ,
- տեղեկատվության՝ և՛ ֆինանսական, և՛ ոչ ֆինանսական առկայությունը: Օրինակ, աուդիտորը կարող է դիտարկել, թե արդյոք անկախ վերլուծական ընթացակարգերի մշակման համար առկա է ֆինանսական տեղեկատվություն, օրինակ նախահաշիվներ կամ կանխատեսումներ, և ոչ ֆինանսական տեղեկատվություն, օրինակ արտադրված կամ վաճառված միավորների քանակը: Եթե տեղեկատվությունը առկա է, աուդիտորը կարող է նաև դիտարկել այդ տեղեկատվության արժանահավատությունը, ինչպես քննարկվում է Ա12-Ա13 պարագրաֆներում:

*Ակնկալվող արժեքներից գրանցված գումարների տարբերության այն չափը, որն ընդունելի է (հղում՝ պար. 5(դ))*

Ա16. Աուդիտորի որոշման վրա, թե ակնկալվող շեղման որ չափն է, որ ընդունելի է առանց հետագա ուսումնասիրության, ազդում են էականությունը<sup>24</sup> և հավաստիացման ցանկալի մակարդակի հետ համապատասխանությունը՝ հաշվի առնելով այն հնարավորությունը, որ խեղաթյուրումը, առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած, կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառ հանդիսանալ: ԱՄՍ 330-ը պահանջում է աուդիտորից ձեռք բերել այնքան ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքան ավելի բարձր է ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատականը:<sup>25</sup> Համապատասխանաբար, երբ գնահատված ռիսկի մակարդակը բարձրանում է, շեղումի այն չափը, որը համարվում է ընդունելի առանց ուսումնասիրության, նվազում է, որպեսզի ապահովվի համոզիչ ապացույցի ցանկալի մակարդակը:<sup>26</sup>

**Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս** (հղում՝ պար. 6)

Ա17. Պարագրաֆ 6-ի համաձայն նախագծված և իրականացված վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների հիման վրա կատարված եզրահանգումները նախատեսված են ամրապնդելու ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին բաղադրիչների կամ տարրերի աուդիտի ընթացքում կատարված եզրահանգումները: Դա օգնում է աուդիտորին կատարել ողջամիտ եզրահանգումներ, որոնց վրա հիմնված է լինելու աուդիտորի կարծիքը:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 320 <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>, պարագրաֆ Ա13

<sup>25</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 7(բ)

<sup>26</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա19



- Ա18. Այդպիսի վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են բացահայտել նախկինում չճանաչված էական խեղաթյուրման ռիսկ: Այդ հանգամանքներում, ԱՄՍ 315-ը պահանջում է, որ աուդիտորը վերանայի էական խեղաթյուրման ռիսկերի աուդիտորի գնահատականը և համապատասխան կերպով վերափոխի հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը:<sup>27</sup>
- Ա19. Պարագրաֆ 6-ի համաձայն իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը կարող են նման լինել այն ընթացակարգերին, որոնք կօգտագործվեն որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր:

#### **Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը (հղում՝ պար.7)**

- Ա20. Ղեկավարության պատասխաններին առնչվող աուդիտորական ապացույցները կարող են ձեռք բերվել՝ գնահատելով այդ պատասխանները՝ հաշվի առնելով աուդիտորի պատկերացումները կազմակերպության և դրա միջավայրի մասին, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված այլ աուդիտորական ապացույցները:
- Ա21. Այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ, երբ, օրինակ, ղեկավարությունը չի կարող տրամադրել բացատրություն, կամ երբ բացատրությունը, ղեկավարության պատասխանին առնչվող աուդիտորական ապացույցների հետ համատեղ, չի համարվում բավարար:

---

<sup>27</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 530

ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3
<b>Նպատակը</b> .....	4
<b>Սահմանումներ</b> .....	5
<b>Պահանջները</b>	
Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը .....	6-8
Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում.....	9-11
Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը.....	12-13
Խեղաթյուրումների կանխատեսում.....	14
Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում.....	15
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Սահմանումներ.....	Ա1-Ա3
Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը .....	Ա4-Ա13
Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում.....	Ա14-Ա16
Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը.....	Ա17
Խեղաթյուրումների կանխատեսում.....	Ա18-Ա20
Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում.....	Ա21-Ա23
Հավելված 1. Շերտավորում և արժեքով-կշռված ընտրություն	
Հավելված 2. Վերահսկողության թեստերի համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ	
Հավելված 3. Մանրամասն ստուգումների համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ	
Հավելված 4. Ընտրանքի կատարման մեթոդներ	

<<Աուդիտորական ընտրանք>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 530-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կիրառվում է, երբ աուդիտորը աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման համար որոշել է օգտագործել աուդիտորական ընտրանք: Այն կարգավորում է աուդիտորի կողմից վիճակագրական և ոչ-վիճակագրական ընտրանքի օգտագործումը, երբ նախագծվում կամ ընտրվում է աուդիտորական ընտրանք, իրականացվում են վերահսկողության ստուգումներ (թեստեր) կամ մանրամասն ստուգումներ (թեստեր), և գնահատվում են ընտրանքի արդյունքները:
2. Սույն ԱՄՍ-ն լրացնում է ԱՄՍ 500-ին<sup>1</sup>, որը կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքը հիմնավորելու նպատակով նախագծելու և իրականացնելու աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերվեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու համար: ԱՄՍ 500-ը աուդիտորին ուղեցույց է տրամադրում ընտրելու միավորներ ստուգման համար, որոնցից մեկը աուդիտորական ընտրանքն է:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակը**

4. Աուդիտորական ընտրանքի օգտագործման ժամանակ աուդիտորի նպատակն է ողջամիտ հիմքեր տրամադրել ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրահանգում անելու համար, որից ընտրվել է ընտրանքը:

## **Սահմանումներ**

5. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.  
(ա) աուդիտորական ընտրանք (ընտրանք)՝ աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառումը աուդիտորական գործընթացին վերաբերող բազմության 100%-ից ցածր միավորների նկատմամբ, այնպես, որ բոլոր ընտրանքային միավորները ընտրության հնարավորություն ունենան աուդիտորին ողջամիտ հիմքեր

<sup>1</sup> ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>:

տրամադրելու ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրակացություն կատարելու համար,

- (բ) բազմություն՝ տվյալների ամբողջական կազմը, որից վերցվում է ընտրանքը, և որի վերաբերյալ աուդիտորը ցանկանում է եզրահանգումներ անել,
- (գ) ընտրանքային ռիսկ՝ ռիսկ առ այն, որ ընտրանքի հիման վրա կատարված աուդիտորի եզրակացությունը կարող է տարբերվել այն եզրակացությունից, երբ նույն աուդիտորական ընթացակարգը կիրառվեր ամբողջ բազմության նկատմամբ: Ընտրանքային ռիսկը կարող է հանգեցնել երկու տեսակի սխալ եզրահանգումների՝
  - (i) վերահսկողության թեստերի իրականացման դեպքում, որ վերահսկողությունն ավելի արդյունավետ է, քան այն իրականում է, կամ, մանրամասն ստուգումների դեպքում, որ չկա էական խեղաթյուրում, երբ այն իրականում առկա է: Աուդիտորը նախ և առաջ մտահոգված է այդպիսի սխալ եզրակացության համար, քանի որ այն ազդում է աուդիտորական աշխատանքների արդյունավետության վրա և, հավանաբար, կրեթի անհամապատասխան աուդիտորական կարծիքի արտահայտմանը,
  - (ii) վերահսկողության թեստերի իրականացման դեպքում, որ վերահսկողությունը պակաս արդյունավետ է, քան այն իրականում է, կամ, մանրամասն ստուգումների դեպքում, որ կա էական խեղաթյուրում, երբ այն իրականում առկա չէ: Այդպիսի սխալ եզրակացությունն ազդում է աուդիտորական աշխատանքների արդյունավետության վրա, քանի որ այն սովորաբար հանգեցնում է լրացուցիչ աշխատանքների իրականացմանը՝ հաստատելու համար, որ նախնական եզրահանգումները սխալ են արվել,
- (դ) ոչ ընտրանքային ռիսկ՝ ռիսկ առ այն, որ աուդիտորը կհանգի սխալ եզրահանգման՝ ընտրանքային ռիսկին չվերաբերող որևէ պատճառով,
- (ե) անկանոնություն՝ սխալ կամ շեղում, որն ակնհայտորեն չի պատկերում բազմության մեջ առկա սխալները կամ շեղումները,
- (զ) ընտրանքային միավոր՝ բազմություն ձևավորող առանձին միավորներ,
- (է) վիճակագրական ընտրանք՝ ընտրանքի նկատմամբ մոտեցում, որն ունի հետևյալ հատկանիշները՝
  - (i) ընտրանքի միավորների պատահական ընտրություն, և
  - (ii) հավանականության տեսության կիրառում ընտրանքի արդյունքները գնահատելու նպատակով ներառյալ ընտրանքային ռիսկի չափումը:Ընտրանքի նկատմամբ մոտեցումը, որը չունի (i) և (ii) հատկանիշները, համարվում է ոչ վիճակագրական ընտրանք,
- (ը) շերտավորում գործընթաց, որտեղ բազմությունը բաժանվում է ենթաբազմությունների, որոնցից յուրաքանչյուրը նմանատիպ հատկանիշներ (հաճախ դրամային արժեք) ունեցող ընտրանքային միավորների խումբ է,
- (թ) հանդուրժելի խեղաթյուրում՝ աուդիտորի կողմից սահմանված դրամական գումար, որի առնչությամբ աուդիտորը ջանում է ձեռք բերել համապատասխան մակարդակի հավաստիացում առ այն, որ բազմության մեջ առկա փաստացի խեղաթյուրման գումարը չի գերազանցում աուդիտորի կողմից սահմանված դրամական գումարը,
- (ժ) շղման ընդհանուր աստիճան՝ աուդիտորի կողմից սահմանված՝ ներքին վերահսկողության ընթացակարգերից շղման աստիճան, որի առնչությամբ աուդիտորը ջանում է ձեռք բերել համապատասխան մակարդակի հավաստիացում,

որ բազմության մեջ առկա փաստացի շեղման աստիճանը չի գերազանցում աուդիտորի կողմից սահմանված շեղման աստիճանը:

## **Պահանջները**

### **Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը**

6. Ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակը և բազմության բնութագիրը, որից կատարվելու է ընտրանք (հղում՝ պար.Ա4-Ա9):
7. Աուդիտորը պետք է ընտրանքը բավարար չափի որոշի, որպեսզի ընտրանքային ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի մակարդակ (հղում՝ պար. Ա10-Ա11):
8. Աուդիտորը պետք է ընտրանքային միավորները ընտրի այնպես, որ բոլոր ընտրանքային միավորները ընտրության հնարավորություն ունենան (հղում՝ պար. Ա12-Ա13):

### **Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում**

9. Աուդիտորը յուրաքանչյուր ընտրված միավորի համար պետք է իրականացնի տվյալ նպատակին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր:
10. Եթե աուդիտորական ընթացակարգը տեղին չէ ընտրված միավորի համար, ապա աուդիտորը պետք է ընթացակարգը իրականացնի փոխարինված միավորի նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա14):
11. Եթե աուդիտորը ընտրված միավորի նկատմամբ չի կարող կիրառել նախագծված աուդիտորական ընթացակարգերը կամ այլ պատշաճ ընթացակարգեր, ապա պետք է այդ միավորը դիտարկի որպես սահմանված վերահսկողությունից շեղում՝ վրահսկողության ստուգման ժամանակ, կամ խեղաթյուրում՝ մանրամասն ստուգման ժամանակ (հղում՝ պար. Ա15-Ա16):

### **Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը**

12. Աուդիտորը պետք է հետաքննի բացահայտված շեղումների կամ խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը ու գնահատի նրանց հնարավոր ազդեցությունը աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակի կամ աուդիտի այլ ոլորտների վրա (հղում՝ պար.Ա17):
13. Բացառիկ եզակի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը համարում է, որ ընտրանքում բացահայտված խեղաթյուրումը կամ շեղումը անկանոնություն է, ապա պետք է ձեռք բերի համոզվածության բարձր մակարդակ, որ այդ խեղաթյուրումը կամ շեղումը բազմությանը բնորոշ չէ: Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի համոզվածության այդ մակարդակը՝ իրականացնելով լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերելի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ խեղաթյուրումը կամ շեղումը չի ազդում բազմության մնացած միավորների վրա:

## **Խեղաթյուրումների կանխատեսում**

14. Մանրամասն ստուգման դեպքում աուդիտորը պետք է ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումը կանխատեսի ողջ բազմության համար (հղում՝ պար. Ա18-Ա20):

## **Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում**

15. Աուդիտորը պետք է գնահատի.

(ա) ընտրանքի արդյունքները, և (հղում՝ պար. Ա21-Ա22),

(բ) արդյո՞ք աուդիտորական ընտրանքի օգտագործումը տրամադրել է ողջամիտ հիմքեր ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար (հղում՝ պար.Ա23):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Սահմանումներ**

*Ոչ ընտրանքային ռիսկ* (հղում՝ պար.5-ի դ)

Ա1. Ոչ ընտրանքային ռիսկի օրինակներից են. անհամապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերի օգտագործումը, աուդիտորական ապացույցի սխալ մեկնաբանությունը և խեղաթյուրումը կամ շեղումը չնկատելը:

*Ընտրանքային միավոր* (հղում՝ պար.5-ի գ)

Ա2. Ընտրանքային միավորը կարող է լինել ֆիզիկական միավոր (օրինակ՝ դեպոզիտային հաշվի ցուցակագրված չեկերը, բանկային քաղվածքի կրեդիտային գրանցումները, իրացման հաշիվները կամ դեբիտորական մնացորդները) կամ դրամական միավորներ:

*Հանդուրժելի խեղաթյուրում* (հղում՝ պար.5-ի թ)

Ա3. Ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը սահմանում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը՝ ապահովելու համար, որ առանձին վերցրած ոչ էական խեղաթյուրումների հանրագումարը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական խեղաթյուրում չառաջացնի և տալիս է հնարավոր չբացահայտված խեղաթյուրումների համար միջակայք: Հանդուրժելի խեղաթյուրումը արդյունավետության էականության, կիրառումն է ընտրանքային ընթացակարգում, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 320-ում<sup>2</sup>: Հանդուրժելի խեղաթյուրումը արդյունավետության էականության համեմատ կարող է լինել նույնը կամ ավելի փոքր գումար:

## **Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը**

*Ընտրանքի նախագծում* (հղում՝ պար.6)

Ա4. Աուդիտորական ընտրանքը աուդիտորին հնարավորություն է տալիս ընտրված միավորների բնութագրերի վերաբերյալ ձեռք բերել և ուսումնասիրել աուդիտոր-

<sup>2</sup> ԱՄՍ 320, <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>, պարագրաֆ 9:

րական ապացույցներ, որպեսզի ձևավորի կամ օժանդակի ձևավորելու եզրահանգում բազմության վերաբերյալ, որից ընտրանքը դուրս է բերվել: Աուդիտորական ընտրանքը կարող է կիրառվել օգտագործելով ոչ վիճակագրական կամ վիճակագրական ընտրանքի մեթոդները:

- Ա5. Աուդիտորական ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորի դիտարկում է կոնկրետ նպատակը և այդ նպատակին լավագույնս հասնելու աուդիտորական ընթացակարգերի համախմբումը: Ակնկալվող աուդիտորական ապացույցների բնույթի և այդ ապացույցների հնարավոր շեղումների կամ խեղաթյուրումների պայմանների կամ այլ բնութագրերի դիտարկումը աուդիտորին կօժանդակի սահմանելու, թե ի՞նչն է հանդիսանում շեղում կամ խեղաթյուրում և ո՞ր բազմությունը օգտագործել ընտրանքի համար: Աուդիտորական ընտրանք իրականացնելիս, ԱՄՍ 500-ի պարագրաֆ 10-ում ներկայացված պահանջի բավարարման համար աուդիտորը իրականացնում է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ձեռք բերելու համար հավաստիացում, որ բազմությունը, որից դուրս է բերվում աուդիտորական ընտրանքը, ամբողջական է:
- Ա6. Աուդիտորի դիտարկումը աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակի վերաբերյալ, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 6-ում, ներառում է հստակ պատկերացում, թե ի՞նչն է հանդիսանում շեղում կամ խեղաթյուրում, որպեսզի աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակներին համապատասխան բոլոր, և միայն այդ, պայմաններն են հաշվի առնվում շեղումների գնահատման կամ խեղաթյուրումների կանխատեսման համար: Օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի առկայության վերաբերյալ մանրամասն ստուգման ժամանակ, ինչպես օրինակ՝ հաստատումը, մինչև հաստատման օրը հաճախորդի կողմից կատարված, սակայն այդ ամսաթվից քիչ անց ստացված վճարումը չի համարվում որպես խեղաթյուրում: Նաև, հաճախորդների հաշիվների միջև սխալ գրանցումը չի ազդում դեբիտորական պարտքի ընդհանուր գումարի վրա: Հետևաբար, տվյալ որոշակի ընթացակարգի արդյունքների գնահատման ժամանակ պատշաճ չի լինի դա դիտարկել որպես խեղաթյուրում, չնայած որ այն կարող է ունենալ կարևոր ազդեցություն աուդիտի այլ ոլորտների վրա, օրինակ՝ խարդախության ռիսկի գնահատման կամ կասկածելի պարտքերի պահուստի բավարար լինելու վերաբերյալ:
- Ա7. Վերահսկողության ժամանակ բազմության բնութագրերը դիտարկելիս աուդիտորը կատարում է շեղման ակնկալվող ընդհանուր աստիճանի գնահատում հիմնվելով համապատասխան վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների կամ բազմության ներսից փոքր թվով միավորների գնման վրա: Նշված գնահատումը կատարվում է աուդիտորական ընտրանքի նախագծման և ընտրանքի չափի որոշման նպատակով: Օրինակ՝ եթե շեղման ակնկալվող ընդհանուր աստիճանը անընդունելի բարձր է, ապա աուդիտորը սովորաբար պետք է որոշի վերահսկողության թեստեր չիրականացնել: Նմանապես, մանրամասն ստուգումների դեպքում, աուդիտորը գնահատում է բազմության մեջ ակնկալվող խեղաթյուրումը: Եթե ակնկալվող խեղաթյուրումը բարձր է, կարող է մանրամասն ստուգում իրականացնելու համար նպատակահարմար լինել 100% գնում կամ ավելի մեծ չափի ընտրանք:
- Ա8. Բազմության բնութագրերը դիտարկելիս, որից դուրս է բերվել ընտրանքը, աուդիտորը կարող է որոշել, որ հարմար է շերտավորումը կամ արժեքով-կշռված ընտրությունը: Հավելված 1-ը տալիս է շերտավորման և արժեքով-կշռված ընտրության հետագա քննարկում:

Ա9. Շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրության մեթոդների օգտագործման որոշումը կախված է աուդիտորական դատողությունից, սակայն, ընտրանքի չափը ճիշտ հայտանիշ չէ տարբերակելու համար շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրության մեթոդները:

*Ընտրանքի չափը (հղում՝ պար.7)*

Ա10. Ընտրանքային ռիսկի աստիճանը, որը աուդիտորը պատրաստ է ընդունել, ազդում է պահանջվող ընտրանքի չափի վրա: Եթե աուդիտորը պատրաստ է ընդունելու ցածր ռիսկը, ապա ընտրանքի չափը պետք է մեծ լինի:

Ա11. Ընտրանքի չափը կարելի է որոշել օգտագործելով վիճակագրության վրա հիմնված բանաձևը կամ պրոֆեստնալ դատողությունը: Հավելված 2-ը և 3-ը նշում են այն ազդեցությունները, որոնք տարբեր գործոններ ունեն ընտրանքի չափի որոշման վրա: Երբ հանգամանքները նմանատիպ են, հավելված 2-ում և 3-ում նշված գործոնների ազդեցությունը նմանատիպ կլինի անկախ վիճակագրական կամ ոչ վիճակագրական մեթոդների ընտրությունից:

*Սպուգման համար միավորների ընտրություն (հղում՝ պար.8)*

Ա12. Վիճակագրական ընտրանքի դեպքում ընտանքի միավորները ընտրվում են այնպես, որ յուրաքանչյուր միավոր ունի ընտրվելու հավանականություն: Ոչ վիճակագրական ընտրանքի դեպքում միավորները ընտրվում են՝ ելնելով դատողությունից: Քանի որ ընտրանքի նպատակն է տրամադրել աուդիտորին ողջամիտ հիմքեր ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրակացության համար, ապա կարևոր է, որ աուդիտորը ընտրի ներկայացուցչական ընտրանք, որպեսզի խուսափի կողմնակալությունից՝ ընտրելով միավորներ, որոնք ունեն բազմության բնութագրերը:

Ա13. Ընտրանքի ընտրման հիմնական մեթոդներն են՝ պատահական ընտրությունը, պարբերական ընտրությունը և խառը ընտրությունը: Նշված մեթոդներից յուրաքանչյուրը քննարկված են հավելված 4-ում:

**Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում (հղում՝ պար. 10-11)**

Ա14. Փոխարինված միավորի վրա աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու անհրաժեշտության օրինակ է՝ վճարման հաստատումը ստուգելու համար չեղյալ ճանաչված վճարման հանձնարարագրի ընտրությունը: Եթե աուդիտորը համոզված է, որ վճարման հանձնարարագիրը պատշաճորեն չեղյալ է համարվել, այնպես որ այն չի հանդիսանում շեղում, ապա զննվում է համապատասխանորեն ընտրված փոխարինված միավորը:

Ա15. Աուդիտորի կողմից ընտրված միավորի նկատմամբ նախագծված աուդիտորական ընթացակարգի իրականացման անհնարինության օրինակ է տվյալ միավորի փաստաթղթավորման կորուստը:

Ա16. Այլ համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգի օրինակ է հետագա գումարային ստացումների զննումը՝ իրենց ստացման աղբյուրների և մարման հաշվիների հետ համատեղ, երբ դրական հաստատման հարցումը չի ստացել պատասխան:

**Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը (հղում՝ պար.12)**



Ա17. Բացահայտված շեղումները և խեղաթյուրումները վերլուծելու ժամանակ աուդիտորը կարող է նկատել, որ դրանցից շատերը ունեն ընդհանուր հատկանիշներ, օրինակ՝ գործարքի տեսակը, վայրը, արտադրական հոսքագիծը կամ ժամանակահատվածը: Նման հանգամանքներում աուդիտորը կարող է որոշել բացահայտել բազմության մեջ ընդհանուր հատկանիշներ ունեցող բոլոր միավորները և տարածել աուդիտորական ընթացակարգերը տվյալ միավորների նկատմամբ: Ի լրումն վերոնշյալի, նման խեղաթյուրումները և շեղումները կարող են կանխամտածված լինել և մատնանշել խարդախության հնարավորություն:

#### **Խեղաթյուրումների կանխատեսում (հղում՝ պար.14)**

Ա18. Աուդիտորը պարտավոր է կանխատեսել բազմության մեջ խեղաթյուրումը, որպեսզի ձեռք բերի խեղաթյուրման մասին լայն պատկերացում, բայց այդ կանխատեսումը կարող է բավարար չլինել գրանցվելիք գումարի համար:

Ա19. Երբ խեղաթյուրումը համարվում է անկանոնություն, ապա այն կարող է բացառվել բազմության մեջ խեղաթյուրման կանխատեսման նպատակով: Սակայն, նման խեղաթյուրումների, եթե չեն ճշգրտվել, ազդեցությունը պետք է հաշվի առնել ի լրումն ոչ անկանոն խեղաթյուրումների կանխատեսման:

Ա20. Վերահսկողության թեստերի դեպքում, շեղումների որևէ ակնհայտ կանխատեսման կարիք չկա, քանի որ ընտրանքի շեղման ընդհանուր աստիճանը նաև հանդիսանում է որպես բազմության ընտրանքի շեղման ընդհանուր աստիճան: ԱՄՍ 330-ը<sup>3</sup> տրամադրում է ուղեցույց, երբ վերահսկողության գործողություններում, որոնց վրա աուդիտորը նախատեսում է հիմնվել, բացահայտվում են շեղումներ:

#### **Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում (հղում՝ պար.15)**

Ա21. Շեղման անակնկալ բարձր ընդհանուր աստիճանը վերահսկողության թեստերի համար կարող է առաջացնել էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի աճ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ ձեռք են բերվել նախնական գնահատումը հավաստող լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Խեղաթյուրման անակնկալ բարձր գումարը մանրամասն ստուգման համար կարող է աուդիտորին համոզել, որ գործարքների դասը կամ հոդվածի մնացորդը էականորեն խեղաթյուրված է, երբ չկա լրացուցիչ աուդիտորական ապացույց, որ նման էական խեղաթյուրումներ առկա չեն:

Ա22. Մանրամասն թեստերի դեպքում՝ կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը, եթե այդպիսի կան, հանդիսանում է աուդիտորի լավագույն գնահատականը բազմության մեջ խեղաթյուրման վերաբերյալ: Երբ կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը, եթե առկա է, գերազանցում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը, ապա ընտրանքը չի տալիս ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգման ողջամիտ հիմքեր: Որքան մոտ է կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը հանդուրժելի խեղաթյուրմանը, այնքան հավանական է, որ փաստացի խեղաթյուրումը կարող է գերազանցել հանդուրժելի խեղաթյուրմանը: Նաև, եթե կանխատեսվող խեղաթյուրումը գերազանցում է աուդիտորի կողմից ընտրանքի չափը որոշելու համար օգտագործված անկախվող խեղաթյուրմանը, ապա աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ առկա է անընդունելի ընտրանքային ռիսկ, որ բազմության մեջ փաստացի խեղաթյուրումը գերազան-

<sup>3</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 17:

ցում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը: Այլ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքների դիտարկումը օգնում է աուդիտորին գնահատելու այն ռիսկը, որ բազմության մեջ առկա փաստացի խեղաթյուրումը գերազանցում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը, և որ ռիսկը կարելի է նվազեցնել, եթե ձեռք բերվեն լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ:

Ա23. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական ընտրանքը ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու համար չի տրամադրում ողջամիտ հիմքեր, ապա աուդիտորը կարող է.

- պահանջել ղեկավարությունից հետաքննել բացահայտված խեղաթյուրումները, լրացուցիչ խեղաթյուրումների հավանականությունը և կատարել անհրաժեշտ ճշգրտումներ, կամ
- ձևափոխել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, որպեսզի ձեռք բերվի պահանջվող հավաստիացում: Օրինակ՝ վերահսկողության թեստերի դեպքում աուդիտորը կարող է ընդլայնել ընտրանքի չափը, ստուգել լրացուցիչ վերահսկողության գործողությունները կամ ձևափոխել կից մանրամասն ընթացակարգերը:

## **Հավելված 1**

(հղում պար.Ա8)

### **Շերտավորում և արժեքով-կշռված ընտրություն**

Երբ դիտարկվում են բազմության բնութագրերը, ինչից դուրս է բերվում ընտրանքը, աուդիտորը կարող է որոշել, որ շերտավորումը կամ արժեքով-կշռված ընտրությունը տեղին է: Սույն հավելվածը աուդիտորին տրամադրում է ուղեցույց շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրանքային մեթոդների:

### **Շերտավորում**

1. Աուդիտի արդյունավետությունը կարելի է բարելավել, եթե աուդիտորը բազմությունը բաժանում է ըստ ենթաբազմությունների, որոնցից յուրաքանչյուրը ունի նմանատիպ հատկանիշներ: Շերտավորման նպատակը յուրաքանչյուր շերտի միավորների փոփոխականության նվազեցումն է և, հետևաբար, թույլ է տալիս նվազեցնել ընտրանքի չափը՝ առանց ավելացնելու ընտրանքային ռիսկը:
2. Մանրամասն ստուգման ժամանակ բազմությունը հաճախ բաժանվում է գումարային արժեքի միջոցով: Դա թույլ է տալիս ավելի շատ աուդիտորական ջանքեր ուղղել ավելի մեծ արժեքով միավորների վրա, քանի որ այդ միավորները կարող են պարունակել ավելի մեծ հավանական խեղաթյուրումներ գերազնահատման առումով: Նմանապես, բազմությունը կարող է շերտավորվել որոշակի բնութագրից ելնելով, որը մատնանշում է խեղաթյուրման ավելի մեծ ռիսկ, օրինակ, երբ ստուգվում է դեբիտորական պարտքերի գնահատման մեջ կասկածելի պարտքերի պահուստը, ապա մնացորդները կարելի է շերտավորել ըստ ժամանակայնության:
3. Շերտում ընդգրկված ընտրանքային միավորների վրա կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են միայն նախատեսվել այդ շերտի

միավորների համար: Ամբողջ բազմության համար եզրահանգում անելու համար աուդիտորը պետք է դիտարկի ամբողջ բազմությունը կազմող շերտերի էական խեղաթյուրման ռիսկը: Օրինակ՝ բազմության 20% միավորները կարող են կազմել հողվածի մնացորդի 90%-ը: Աուդիտորը կարող է որոշել ստուգել այդ միավորներից ընտրանքը: Աուդիտորը գնահատում է այդ ընտրանքի արդյունքները և եզրահանգում արժեքի 90%-ի վերաբերյալ մնացած 10%-ից առանձին (որի նկատմամբ լրացուցիչ ընտրանք կամ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու այլ միջոցներ են օգտագործվում, կամ որը կարող է համարվել ոչ էական):

4. Երբ գործարքների դասը կամ հողվածի մնացորդը բաժանվել են շերտերի, ապա խեղաթյուրումները նախատեսվում են յուրաքանչյուր շերտի համար առանձին: Յուրաքանչյուր շերտի համար կանխատեսված խեղաթյուրումները միացվում են ամբողջ գործարքների դասի կամ հողվածի մնացորդի վրա խեղաթյուրման հնարավոր ազդեցությունը գնահատելու համար:

### Արժեքով-կշռված ընտրություն

5. Մանրամասն ստուգումների ժամանակ կարող է արդյունավետ լինել ընտրանքային միավորներ դիտարկել որպես բազմությունը կազմող առանձին գումարային միավորներ: Բազմությունից որոշակի գումարային միավորներ ընտրելով՝ օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի մնացորդներ, աուդիտորը կարող է զննել մասնավոր հողվածներ, օրինակ՝ այդ գումարային միավորը կազմող առանձին մնացորդները: Ընտրանքային միավորների սահմանման այդ մոտեցման առավելություններից մեկն այն է, որ աուդիտորի ջանքերը ուղղվում են ավելի մեծ արժեքով հողվածների վրա, քանի որ նրանք ունեն ընտրվելու ավելի շատ հավանականություն, և որը կարող է առաջացնել ավելի փոքր ընտրանքի չափի: Նշված մեթոդը կարելի է օգտագործել ընտրանքի կատարման պարբերական մեթոդի հետ համատեղ (նկարագրված հավելված 4-ում) և ամենարդյունավետն է միավորների պատահական ընտրությունը:

### Հավելված 2

(հղում պար.Ա11)

### Վերահսկողության թեստերի համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ

Հետևյալները գործոններ են, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, երբ վերահսկողության թեստերի համար որոշում է ընտրանքի չափը: Սույն գործոնները, որոնք պետք է դիտարկել միասին, ենթադրում են, որ աուդիտորը չի ձևափոխում վերահսկողության թեստերի բնույթը կամ ժամկետները կամ այլ կերպ փոփոխում է մոտեցումը՝ ելնելով գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված համապարփակ ընթացակարգերից:

Գործոն	Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա	
1. Աուդիտորի ռիսկի գնահատման աստիճանի ան, որը հաշվի է առ-	Ավելացում	Որքան շատ երաշխիք է աուդիտորը նախատեսում ստանալ վերահսկողության գործնական արդյունավետու-

<p>նում համապատասխան վերահսկողության գործողությունները</p>		<p>թյան վերաբերյալ, ավելի ցածր կլինի էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատումը, և ավելի մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: Երբ հավաստիացման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատումը ներառում է վերահսկողության գործողությունների գործնական արդյունավետությունը, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի վերահսկողության թեստեր: Այլ նման պայմաններում, ռիսկերի գնահատման ժամանակ ավելի բարձր է աուդիտորի վստահությունը վերահսկողության գործողությունների արդյունավետության նկատմամբ, ավելի ծավալուն է աուդիտորի վերահսկողության թեստավորումը (և հետևաբար, ընտրանքի չափը ավելացվում է):</p>
<p><b>Գործոն</b></p>	<p><b>Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա</b></p>	
<p>2. Հանդուրժելի ընդհանուր շեղման բարձրացում</p>	<p>Նվազում</p>	<p>Որքան ցածր է հանդուրժելի ընդհանուր շեղումը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը:</p>
<p>3. Ստուգվող բազմության ակնկալվող ընդհանուր շեղման բարձրացում</p>	<p>Ավելացում</p>	<p>Որքան բարձր է ակնկալվող ընդհանուր շեղման աստիճանը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը, որպեսզի աուդիտորը կարողանա կատարել փաստացի շեղման աստիճանի ողջամիտ գնահատում: Ակնկալվող շեղման ընդհանուր աստիճանի դիտարկման հետևյալ գործոնները տեղին են աուդիտորի համար (մասնավորապես, ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով ռիսկի գնահատման ձեռնարկված ընթացակարգերը), աշխատակազմում կամ ներքին վերահսկողությունում փոփոխություններ, նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները և այլ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները: Վերահսկողության շեղման ընդհանուր աստիճանը սովորաբար երաշխավո-</p>

		րում են էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի ցածր, կամ ոչ մի, երաշխիք:
4. Աուդիտորի հավաստիացման ցանկալի աստիճանի բարձրացում, ըստ որի հանդուրժելի շեղման աստիճանը չի գերազանցում բազմության փաստացի շեղման ընդհանուր աստիճանը:	Ավելացում	Որքան բարձր է աուդիտորի հավաստիացման ցանկալի աստիճանը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմության փաստացի շեղման ընդհանուր աստիճանը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը:
<b>Գործոն</b>	<b>Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա</b>	
5. Բազմության ընտրանքային միավորների քանակի աճ	Աննշան հետևանք	Խոշոր բազմությունների համար, բազմության փաստացի չափը ունի փոքր ազդեցություն, կամ ոչ մի, ազդեցություն չունի ընտրանքի չափի վրա: Սակայն, փոքր բազմությունների համար աուդիտորական ընտրանքը կարող է այնքան արդյունավետ չլինել, որքան բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու այլ միջոցները:

### Հավելված 3

(հղում պար.Ա11)

#### Մանրամասն ստուգումների համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ

Հետևյալները գործոններ են, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, երբ մանրամասն ստուգման համար որոշում է ընտրանքի չափը: Սույն գործոնները, որոնք պետք է դիտարկել միասին, ենթադրում են, որ աուդիտորը չի ձևափոխում վերահսկողության թեստերի բնույթը կամ ժամկետները կամ այլ կերպ փոփոխում մոտեցումը՝ ելնելով գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված համապարփակ ընթացակարգերից:

Գործոն	Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա	
1. Աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի	Ավելացում	Որքան բարձր է աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման

<p>գնահատման աստիճանի աճ</p>		<p>աստիճանը, այնքան բարձր պետք է լինի ընտրանքի չափը: Աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը կախված է բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերից: Օրինակ՝ եթե աուդիտորը չի իրականացնում վերահսկողության թեստեր, ապա աուդիտորական ռիսկի գնահատումը չի կարող նվազեցվել տվյալ հավաստմանը վերաբերող վերահսկողության գործողության արդյունավետությունից: Հետևաբար, աուդիտորական ռիսկը ընդունելի ցածր աստիճանի իջեցնելու համար, աուդիտորը կարիք ունի ցածր ռիսկի բացահայտման և ավելի շատ հիմնվելու համապարփակ ընթացակարգերի վրա: Որքան շատ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերվեն մանրամասն ստուգումների միջոցով (այսինքն՝ ավելի փոքր կլինի բացահայտման ռիսկը), ավելի շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը:</p>
<p><b>Գործոն</b></p>	<p><b>Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա</b></p>	
<p>2. Նույն հավաստմանն ուղղված այլ ընթացակարգերի օգտագործման ավելացում:</p>	<p>Նվազում</p>	<p>Որքան շատ է աուդիտորը վստահում այլ համապարփակ ընթացակարգերին (մանրամասն ստուգումներ կամ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր), որպեսզի տվյալ բազմության հետ կապված բացահայտման ռիսկը նվազեցնի ընդունելի ցածր մակարդակի, այնքան քիչ երաշխիք աուդիտորը կպահանջի ընտրանքից և, հետևաբար, ավելի քիչ կարող է լինել ընտրանքի չափը:</p>
<p>3. Աուդիտորի ցանկալի երաշխիքի մակարդակի աճ, որի դեպքում հանդուրժելի խեղաթյուրումը չի գերազանցում բազմության փաստացի խեղաթյուրումը</p>	<p>Ավելացում</p>	<p>Որքան բարձր է աուդիտորի կողմից պահանջվող երաշխիքը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմության փաստացի խեղաթյուրման գումարը, ավելի մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը:</p>
<p>4. Հանդուրժելի խեղաթյուրման աճը</p>	<p>Նվազում</p>	<p>Որքան փոքր է հանդուրժելի խեղաթյուրումը, այնքան մեծ պետք է լինի</p>

		ընտրանքի չափը:
5. Աուդիտորի կողմից բազմությունում ակնկալվող խեղաթյուրման գումարի աճ	Ավելացում	Որքան բարձր է աուդիտորի կողմից բազմությունում ակնկալվող խեղաթյուրման գումարի աճը, այնքան մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը, որպեսզի բազմության մեջ փաստացի խեղաթյուրման վերաբերյալ կատարվի ողջամիտ կանխատեսում: Ակնկալվող խեղաթյուրման գումարին առնչվող աուդիտորի դիտարկման գործոնները ներառում են՝ միավորների արժեքի չափման սուբյեկտիվությունը, ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի արդյունքները, վերահսկողության թեստերի արդյունքները նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, և այլ համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքները:
<b>Գործոն</b>	<b>Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա</b>	
6. Բազմության շերտավորումը անհրաժեշտության ըստ	Նվազում	Երբ առկա է բազմության միավորների գումարային լայն տիրույթ (փոփոխականություն), կարող է օգտակար լինել բազմության շերտավորումը: Երբ բազմությունը կարելի է պատշաճորեն շերտավորել, ապա շերտերի ընտրանքային չափերի հանրագումարը սովորաբար ավելի փոքր կլինի, քան եթե ողջ բազմությունից դուրս բերվեր մեկ ընտրանք՝ ապահովող տվյալ երաշխիքային մակարդակը:
7. Բազմության ընտրանքային միավորների քանակի աճ	Աննշան հետևանք	Խոշոր բազմությունների համար բազմության փաստացի չափը ունի փոքր ազդեցություն կամ ոչ մի, ազդեցություն չունի ընտրանքի չափի վրա: Սակայն, փոքր բազմությունների համար աուդիտորական ընտրանքը կարող է այնքան արդյունավետ չլինել, որքան բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու այլ միջոցները: (Սակայն, երբ օգտագործվում է գումարային ընտրանք, բազմության գումարային արժեքի աճը ավելացնում է ընտրանքի չափը, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այն աճում է

		<p>ողջ ֆինանսական հաշվետվությունների էականությանը [և, եթե կիրառելի է, տվյալ գործարքների դասի, հողվածների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակի կամ մակարդակների] աճին համաչափ):</p>
--	--	---

**Հավելված 4**

(հղում պար.Ա13)

**Ընտրանքի կատարման մեթոդներ**

Առկա են ընտրանքի կատարման բազմաթիվ մեթոդներ: Հիմնական մեթոդները հետևյալն են.

- (ա) պատահական ընտրություն (պատահական թվերի ստեղծման կիրառման միջոցով, օրինակ՝ պատահական թվերի աղյուսակի),
- (բ) պարբերական ընտրության դեպքում բազմության մեջ ընտրանքային միավորների քանակը բաժանվում է ընտրանքի չափի վրա, որպեսզի ստացվի ընտրանքային միջակայք, օրինակ՝ 50, և որոշելով առաջին 50-ի մեջ սկզբնական կետը, ընտրվում է յուրաքանչյուր հաջորդ սկսվող 50-րդ ընտրանքային միավորը: Չնայած որ սկզբնական կետը կարող է խառը ընտրվել, ընտրանքը կարող է իրապես պատահական լինել, եթե այն ընտրվում է համակարգչային պատահական թվի ստեղծման միջոցով կամ պատահական թվերի աղյուսակից: Երբ օգտագործվում է պարբերական ընտրությունը, աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել բացահայտումը առ այն, որ բազմության ներսում ընտրանքային միավորները համակարգված չեն այնպես, որ ընտրանքային միջակայքը համապատասխան են բազմության որոշակի հետագծի,
- (գ) դրամական միավորի ընտրանքը արժեքային-կշռված ընտրանքի տեսակ է (ինչպես ներկայացված է հավելված 1-ում), որտեղ ընտրանքի չափը, ընտրությունը և արդյունքների գնահատումը առաջացնում են դրամային գումարներով եզրահանգում,
- (դ) խառը ընտրություն, երբ աուդիտորը ընտրում է ընտրանք առանց համակարգված մեթոդի: Չնայած որ որևէ համակարգված մեթոդ չի օգտագործվում, աուդիտորը կարող է խուսափել որևէ գիտակցված կողմնակալությունից կամ կանխատեսելի լինելուց (օրինակ՝ խուսափելով դժվար տեղայնացվող միավորներից, կամ մշտապես ընտրելով կամ խուսափելով էջի առաջին կամ վերջին գրանցումներից), և այսպիսով փորձելով ապահովել բազմության բոլոր միավորների ընտրվելու հավանականությունը: Խառը ընտրությունը պատշաճ չէ վիճակագրական ընտրանքի դեպքում,
- (ե) հատվածային ընտրությունը ներառում է բազմության ներսում իրար կից միավորների հատված(ների)ի ընտրություն: Հատվածային ընտրությունը սովորաբար չի կարելի օգտագործել աուդիտորական ընտրանքում, քանի որ բազմությունների մեծ մասը այնպես է կառուցված, որ հաջորդական միավորները, ակնկալվում է,



որ կունենան մեկը մյուսին նման և տարբերվող բնութագրեր բազմության այլ հատվածներում գտնվող միավորներից: Չնայած որ որոշ հանգամանքներում այն կարող է լինել համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգ միավորների հատվածի զննման համար, այնուամենայնիվ հազվադեպ կարող է պատշաճ ընտրանքային մեթոդ լինել, երբ աուդիտորը նախատեսում է ընտրանքի հիման վրա բազմության վերաբերյալ հանգել ողջամիտ եզրահանգման:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 540

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ,  
ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ  
ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԸ,  
ԵՎ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆ ԲԱՅԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը.....	2-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
<b>Նպատակը</b> .....	6
<b>Սահմանումներ</b> .....	7
<b>Պահանջները</b>	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ	8-9
Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում.....	10-11
Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված միջոցներ.....	12-14
Նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր.....	5-17
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում.....	18
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ .....	19-20
Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ.....	21
Գրավոր հայտարարություններ.....	22
Փաստաթղթավորում.....	23
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը.....	Ա1-Ա11
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ.....	Ա12-Ա44

Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում .....	Ա45-Ա51
Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված միջոցներ .....	Ա52-Ա101
Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր .....	Ա102-Ա115
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամիտ լինելու ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում.....	Ա116-Ա119
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ.....	Ա120-Ա123
Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ.....	Ա124-Ա125
Գրավոր հայտարարություններ .....	Ա126-Ա127
Փաստաթղթավորում.....	Ա128
Հավելված. Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում	

<<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումները>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 540-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունը, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումները: Մասնավորապես, այն պարզաբանում է, թե ինչպես ԱՄՍ 315<sup>1</sup>, ԱՄՍ 330<sup>2</sup> և այլ առնչվող ԱՄՍ-ները պետք է կիրառվեն հաշվապահական հաշվառման գնահատումների նկատմամբ: Այն նաև ներառում է առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խեղաթյուրումների վերաբերյալ պահանջներ ու ուղեցույցներ և ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

## Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածներ չեն կարող չափվել ճշգրտորեն, այլ միայն կարող են գնահատվել: Սույն ԱՄՍ-ի առումով՝ ֆինանսական հաշվետվությունների այդ հոդվածները համարվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ: Ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող մատչելի տեղեկատվության բնույթը և արժանահավատությունը լայնորեն փոփոխվում են, ինչը, հետևաբար, ազդում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անորոշության աստիճանի վրա: Գնահատումների անորոշության աստիճանն իր հերթին ազդում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների էական խեղաթյուրման ռիսկի վրա՝ ներառյալ ղեկավարության չկանխամտածված կամ դիտավորյալ կողմնակալության կասկածելիության վրա (հղում պար. Ա1-Ա11):
3. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման նպատակները կարող են փոխվել՝ կախված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքից և ներկայացվող ֆինանսական հոդվածից: Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման նպատակը մեկ կամ մի քանի գործարքների, դեպքերի կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն առաջացնող իրավիճակների արդյունքի կանխատեսումն է: Այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ներառյալ տարբեր իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, չափման նպատակը տարբեր է և արտացոլում է ընթացիկ գործարքի կամ ֆինանսական հաշվետվության հոդվածի արժեքը չափման օրվա իրավիճակում, օրինակ՝ որոշակի տեսակի ակտիվի կամ պարտավորության գնահատված շուկայական արժեքը: Օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել իրական արժեքի չափում, որը հիմնված է երկու իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև (հաճախ կիրառվում են <<շուկայի մասնակիցներ>> կամ համարժեք այլ տերմինով) երևակայական պարզած ձեռքի ընթացիկ գործարքի, այլ ոչ թե անցյալ կամ ապագա ամսաթվով գործարքի<sup>3</sup> վրա:
4. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունքի և նախապես ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված գումարի միջև տարբերությունը անպայմանորեն չի ներկայացնում ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրում: Դա մասնավորապես տեղին է իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, քանի որ որևէ դիտարկվող արդյունք կախված է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով իրականացված չափման ամսաթվին հաջորդող դեպքերից և իրավիճակներից:

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից և այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## Նպատակը

<sup>3</sup> Իրական արժեքի տարբեր սահմանումներ կարող են առկա լինել տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում:

6. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համատեքստում.
  - (ա) ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները՝ ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ողջամիտ են, և
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվություններում համապատասխան բացահայտումները տեղին են:

## **Սահմանումներ**

7. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ստորև բերված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
  - (ա) հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ՝ դրամական մեծության մոտավոր գնահատում՝ չափման ճշգրիտ միջոցի բացակայության պայմանում: Սույն տերմինն օգտագործվում է իրական արժեքով չափված մեծության համար, երբ առկա է գնահատման անորոշություն, ինչպես նաև կիրառվում է գնահատում պահանջող այլ գումարների դեպքում: Եթե սույն ԱՄՍ-ն վերաբերում է հաշվապահական հաշվառման միայն այն գնահատումներին, որոնք ներառում են իրական արժեքով չափում, ապա կիրառվում է <<իրական արժեքով հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ>> տերմինը,
  - (բ) աուդիտորի գնահատումը՝ ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի՝ աուդիտորական ապացույցներից համապատասխանաբար ստացված գումար կամ գումարային տիրույթ, որն օգտագործվում է ղեկավարության տեսակետը գնահատելու համար,
  - (գ) գնահատման անորոշություն՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատման և համապատասխան բացահայտումների զգայնությունը՝ դրա չափմանը բնորոշ անբավարար ճշգրտության հանդեպ,
  - (դ) ղեկավարության կողմնակալություն՝ ղեկավարության անբավարար չեզոքություն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործում,
  - (ե) ղեկավարության կողմից գնահատումը ըստ գումարի՝ ղեկավարության կողմից ընտրված գումար՝ ֆինանսական հաշվետվություններում որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատում ճանաչելու կամ բացահայտելու համար,
  - (զ) հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունք՝ փաստացի դրամական գումար, որը ստացվում է դրա հիմքում ընկած գործառնության (գործառնությունների), իրադարձության (իրադարձությունների) կամ պայմանի (պայմանների) լուծման արդյունքում, որոնց վերաբերյալ կատարվել է հաշվապահական հաշվառման գնահատումը:

## **Պահանջները**

### **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ**

8. Երբ աուդիտորն իրականացնում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ, որպեսզի պատկերացում կազմի կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկո-

ղությունը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով,<sup>4</sup> ապա պետք է ձեռք բերի ներքոնշյալ հարցերի վերաբերյալ պատկերացում, որոնց հիման վրա բացահայտի և գնահատի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման ռիսկը (հղում պար.Ա12).

- (ա) հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին և համապատասխան բացահայտումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները (հղում պար. Ա13-Ա15),
- (բ) ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում այդ գործարքները, դեպքերը և իրավիճակները, որոնք առաջացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվող կամ բացահայտվող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն: Այդ պատկերացումը կազմելու համար աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի ղեկավարությանը՝ հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ, որոնց հետևանքով կարող են առաջանալ նոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կամ կարող է առկա հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունների կարիք ծագել (հղում պար. Ա16-Ա21),
- (գ) ինչպե՞ս է ղեկավարությունը կատարում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, և այն տվյալների իմացությունը, որոնց վրա նրանք հիմնվում են, ներառյալ (հղում պար. Ա22-Ա23).
  - (i) մեթոդը, ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, նաև մոդելը, որոնք օգտագործվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս (հղում պար. Ա24-Ա26),
  - (ii) համապատասխան վերահսկողության գործողությունները (հղում պար. Ա27-Ա28),
  - (iii) արդյո՞ք ղեկավարությունը ներգրավել է փորձագետների (հղում պար. Ա29-Ա30),
  - (iv) հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորման ենթադրությունները (հղում պար. Ա31-Ա36),
  - (v) արդյո՞ք եղել են կամ պետք է լինեին փոփոխություններ նախորդ ժամանակաշրջանից հետո հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման մեթոդների մեջ և, եթե այո, ապա ինչո՞ւ, և (հղում պար.Ա37),
  - (vi) գնահատել է արդյո՞ք ղեկավարությունը գնահատման անորոշության ազդեցությունը և, եթե այո, ինչպե՞ս(հղում պար.Ա38):

9. Աուդիտորը պետք է վերանայի նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքները, կամ, եթե կիրառելի է, նրանց հետագա վերագնահատումները ընթացիկ ժամանակաշրջանում օգտագործելու նպատակով: Աուդիտորի կատարած վերանայման բնույթը և աստիճանը հաշվի է առնում հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթը, և արդյո՞ք վերանայումից ձեռք բերված տեղեկատվությունը տեղին է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների էական խեղաթյուրման ռիսկը բացահայտելու և գնահատելու առումով: Այնուամենայնիվ, վերանայումը հարցականի տակ չի ղնում նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված դատողությունները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա (հղում պար. Ա39-Ա44):

<sup>4</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-6 և 11-12:

## Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում

10. Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման և գնահատման ժամանակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով,<sup>5</sup> աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ գնահատման անորոշության աստիճանը (հղում պար. Ա45-Ա46):
11. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ըստ աուդիտորի դատողության, բարձր գնահատման անորոշություն պարունակող բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից որևէ մեկը առաջացնում է կարևոր ռիսկ (հղում պար. Ա47-Ա51):

## Էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված գործողություններ

12. Ելնելով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից՝ աուդիտորը պետք է որոշի. (հղում պար. Ա52).
  - (ա) արդյո՞ք ղեկավարությունը համապատասխանաբար է կիրառել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները, որոնք վերաբերում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին, և (հղում պար. Ա53-Ա56),
  - (բ) արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հաշվարկման մեթոդը պատշաճ է և կիրառվել է հետևողականորեն, և արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կամ նրանց հաշվարկման մեթոդը փոփոխություններ են կրել նախորդ ժամանակաշրջանից հետո, և, դրանց առկայության դեպքում՝ համապատասխանում են արդյոք դրանք տվյալ հանգամանքներին (հղում պար. Ա57-Ա58):
13. Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ գործողություններ ձեռնարկելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով,<sup>6</sup> աուդիտորը պետք է իրականացնի հետևյալ գործողություններից մեկը կամ մի քանիսը՝ հաշվի առնելով հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը (հղում պար. Ա59-Ա61).
  - (ա) որոշել՝ արդյո՞ք մինչև աուդիտորական ամսաթիվը տեղի են ունենում դեպքեր, որոնք տալիս են աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ (հղում պար. Ա62-Ա67),
  - (բ) ստուգել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը իրականացրել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և այն ամսաթիվը, որի դրությամբ դա կատարվել է: Սրա համար աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք (հղում պար. Ա68-Ա70).
    - (i) օգտագործված չափման մեթոդը համապատասխանում է տվյալ հանգամանքներին, և (հղում պար. Ա71-Ա76),
    - (ii) ղեկավարության օգտագործած ենթադրությունները ողջամիտ են՝ ելնելով ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի չափման նպատակներից, (հղում պար. Ա77-Ա83),
  - (գ) ստուգել ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների իրականացման ձևերի վերաբերյալ վերահսկողության գործողությունների

<sup>5</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25:

<sup>6</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5:

արդյունավետությունը, համապատասխան համապարփակ ընթացակարգերի հետ միասին (հղում պար. Ա84-Ա86),

(դ) մշակել գնահատում ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի, որպեսզի ուսումնասիրվի ղեկավարության՝ ըստ գումարի գնահատումը: Այդ նպատակով (հղում պար. Ա87-Ա91).

(i) եթե աուդիտորը կիրառում է ենթադրություններ կամ մեթոդներ, որոնք տարբերվում են ղեկավարության կողմից կիրառվողներից, ապա պետք է պատկերացում կազմի ղեկավարության ենթադրությունների ու մեթոդների վերաբերյալ, որը բավարար է հիմնավորելու, որ աուդիտորի՝ ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի գնահատումը հաշվի է առնում համապատասխան փոփոխականները, և ուսումնասիրի ցանկացած կարևոր տարբերություն ղեկավարության կողմից ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի կատարված գնահատումից, (հղում պար.Ա92),

(ii) եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ տիրույթի օգտագործումը պատշաճ է, ապա, ելնելով առկա աուդիտորական ապացույցներից, պետք է նեղացնի տիրույթը այնքան, մինչև որ տիրույթի մեջ ներառված բոլոր արդյունքները համարվեն ողջամիտ (հղում պար. Ա93-Ա95):

14. Պարագրաֆ 12-ում բացահայտված հարցերի կամ պարագրաֆ 13-ի համաձայն գնահատված էական խեղաթյուրման վերաբերյալ ձեռնարկված գործողությունների համապատասխանությունը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեկ կամ մի քանի հատկանիշների դեպքում պահանջվում են որոշակի հմտություններ կամ գիտելիքներ, որպեսզի ձեռք բերվեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում պար. Ա96-Ա101):

## **Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր**

### *Գնահատման անորոշություն*

15. Էական ռիսկ առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ի լրումն ԱՄՍ 330-ով<sup>7</sup> պահանջվող այլ համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի հետևյալը (հղում պար.Ա102).

(ա) ինչպե՞ս է աուդիտորը դիտարկել այլընտրանքային ենթադրությունները և արդյունքները և ինչո՞ւ է մերժել դրանք, կամ ինչպե՞ս է ղեկավարությունը այլ կերպ հասցեագրել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների գնահատման անորոշությունը (հղում պար. Ա103-Ա106),

(բ) արդյո՞ք ղեկավարության կողմից օգտագործված կարևոր ենթադրությունները ողջամիտ են (հղում պար. Ա107-Ա109),

(գ) եթե տեղին է ղեկավարության կողմից օգտագործված կարևոր ենթադրությունների ողջամտության կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխան կիրառության առումով, արդյո՞ք ղեկավարությունը նախատեսել է իրականացնել որոշակի գործողություններ և ի վիճակի է՞ իրականացնել դրանք (հղում պար.Ա110):

<sup>7</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18:



16. Եթե, ըստ աուդիտորի դատողության, ղեկավարությունը պատշաճորեն չի արձագանքել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա գնահատման անորոշության հետևանքներին, որոնց պատճառով ծագում է նշանակալի ռիսկ, աուդիտորը պարտավոր է, անհրաժեշտության դեպքում, սահմանել տիրույթ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտությունը գնահատելու համար (հղում պար. Ա111-Ա112):

#### *Ճանաչման և չափման չափանիշներ*

17. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ որոշելու համար արդյո՞ք՝

- (ա) ղեկավարության որոշումը՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչել կամ չճանաչել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և (հղում պար. Ա113-Ա114),
- (բ) հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ընտրված չափման հիմքերը (հղում պար. Ա115),

համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին:

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրման որոշում**

18. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ հիմնվելով աուդիտորական ապացույցների վրա, արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ողջամիտ են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների համատեքստում, թե խեղաթյուրված են (հղում պար. Ա116-Ա119):

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ**

19. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում պար. Ա120-Ա121):

20. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում նրանց գնահատման անորոշությունների վերաբերյալ բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում պար. Ա122-Ա123):

#### **Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ**

21. Աուդիտորը պետք է վերանայի ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ կատարված դատողությունները և որոշումները՝ պարզելու համար արդյո՞ք առկա են ղեկավարության հավանական կողմնակալության

հայտանիշներ: Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներն ինքնին վերցրած չեն հանդիսանում խեղաթյուրում առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու տեսանկյունից (հղում պար. Ա124-Ա125):

### **Գրավոր հայտարարություններ**

22. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից և, եթե կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերի գրավոր հայտարարություններ՝ արդյո՞ք նրանք համոզված են, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում օգտագործված կարևոր ենթադրությունները ողջամիտ են (հղում պար. Ա126-Ա127):

### **Փաստաթղթավորում**

23. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի.<sup>8</sup>

- (ա) էական ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և բացահայտումների ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների հիմքերը, և
- (բ) ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշներ, եթե այդպիսիք կան (հղում պար. Ա128):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը (հղում պար. 2)**

Ա1. Գործունեության հետ կապված բնորոշ ռիսկերի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածներ կարելի է միայն գնահատել: Ավելին, ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հոդվածի կամ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքով սահմանված չափման հիմքերը կամ մեթոդները կարող են նաև անհրաժեշտություն առաջացնել գնահատելու ֆինանսական հաշվետվության հոդվածը: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ներկայացնում են չափման և բացահայտման որոշակի մեթոդներ, որոնք պետք է կատարել ֆինանսական հաշվետվություններում, մինչդեռ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները պակաս որոշակի են: Սույն ԱՄՍ-ի հավելվածը քննարկում է իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում:

Ա2. Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ ներառում են գնահատման համեմատաբար ցածր անորոշություն և կարող են առաջացնել էական խեղաթյուրման համեմատաբար ցածր ռիսկ, օրինակ.

- ոչ բարդ գործունեություն ծավալած կազմակերպություններում առաջացող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք հաճախ են կատարվում կամ թարմացվում, քանի որ վերաբերում են պարզունակ գործարքների,

<sup>8</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6:

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք ստացվել են պատրաստի մատչելի տվյալներից, ինչպիսիք են՝ հրապարակված տոկոսադրույքները կամ արժեթղթերի շուկայական գները: Նման տվյալները կարող են կոչվել <<դիտարկելի>>՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համատեքստում,
- իրական արժեքով չափում պահանջող ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները պարզ են և հեշտ կիրառելի, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը նախասահմանում է չափման մեթոդը,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման մոդելը համընդհանուր ճանաչված է, այն դեպքում, երբ ենթադրությունները և մոդելի մուտքերը դիտարկելի են:

Ա3. Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում, այնուամենայնիվ, կարող է գոյություն ունենալ հարաբերականորեն բարձր գնահատման անորոշություն, մասնավորապես, երբ դրանք հիմնված են կարևոր ենթադրությունների վրա, օրինակ.

- դատական հայցի արդյունքին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- չգնանշված ածանցյալ գործիքների վերաբերյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, երբ կազմակերպության կողմից ստեղծված խիստ որոշակի մոդել է կիրառվում, կամ որի համար առկա են ենթադրություններ կամ մուտքեր, որոնք հնարավոր չէ շուկայում դիտարկել:

Ա4. Գնահատման անորոշության աստիճանը փոփոխվում է, կախված հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթից, հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար օգտագործվող համընդհանուր ճանաչված մեթոդի կամ մոդելի օգտագործման աստիճանից և հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար կիրառվող ենթադրությունների սուբյեկտիվությունից: Որոշ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը կարող է լինել այնքան բարձր, որ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչման չափանիշը չբավարարի, կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը հնարավոր չլինի կատարել:

Ա5. Ոչ բոլոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որոնք պահանջում են իրական արժեքի չափում, ներառում են գնահատման անորոշություն: Օրինակ՝ դա կարող է տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածների դեպքում, երբ առկա է ակտիվ և բաց շուկա, որը տրամադրում է փաստացի կատարված գործարքների գների վերաբերյալ պատրաստի մատչելի և արժանահավատ տեղեկատվություն, որի դեպքում հրապարակվող գնանշումները սովորաբար հանդիսանում են իրական արժեքի լավագույն աուդիտորական ապացույցներ: Այնուամենայնիվ, գնահատման անորոշությունը կարող է առկա լինել, նույնիսկ երբ գնահատման մեթոդը և տվյալները ինչպես հարկն է սահմանված են: Օրինակ. բաց և ակտիվ շուկայում գնանշված արժեթղթերի

գնահատումը շուկայական գնով կարող է պահանջել ճշգրտումներ, եթե պահվող արժեթղթերի քանակը նշանակալի է շուկայի համեմատ կամ ունի իրացվելիության սահմանափակումներ: Բացի դրանից, տվյալ պահին տիրող ընդհանուր տնտեսական իրավիճակը, օրինակ, տվյալ շուկայում իրացվելիության բացակայությունը, կարող է ազդել գնահատման անորոշության վրա:

Ա6. Այլ լրացուցիչ իրավիճակները, որտեղ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումից բացի կարող են պահանջվել այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, ներառում են.

- կասկածելի դեբիտորական պարտքերի պահուստ,
- պաշարների ոչ պիտանիություն,
- հետերաշխիքային պարտավորություններ,
- մաշվածության մեթոդը կամ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը,
- ներդրման ընթացիկ արժեքի նկատմամբ պահուստ, երբ առկա է անորոշություն նրա հավաքագրելիության վերաբերյալ,
- երկարաժամկետ պայմանագրերի արդյունքը,
- դատական համաձայնություններից և դատողություններից առաջացած ծախսեր:

Ա7. Լրացուցիչ իրավիճակները, որտեղ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կարող է պահանջվել, ներառում են.

- բարդ ֆինանսական գործիքներ, որոնք չեն իրացվում ակտիվ և բաց շուկայում,
- բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումներ,
- վաճառքի համար պահվող գույք կամ սարքավորում,
- ձեռնարկությունների միավորման ժամանակ ձեռք բերված որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ, ներառյալ գույքիլը և ոչ նյութական ակտիվները,
- գործարքներ, որոնք ներառում են ակտիվների կամ պարտավորությունների փոխանակում անկախ կողմերի միջև՝ առանց դրամական փոխհատուցումների, օրինակ՝ տարբեր գործունեությունների միջև արդյունաբերական կազմակերպությունների ոչ դրամային փոխանակում:

Ա8. Գնահատումը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման պահին առկա տեղեկատվության վերաբերյալ կատարված դատողություններ: Հաշվապահական հաշվառման բազմաթիվ գնահատումների համար այն ներառում է գնահատման պահին անորոշ հարցերի վերաբերյալ ենթադրություններ: Աուդիտորը պատասխանատու չէ ապագա իրավիճակների, գործարքների կամ դեպքերի վերաբերյալ կանխատեսումների համար, որոնց մասին աուդիտի ընթացքում հայտնի դառնալու դեպքում դրանք կարող էին նշանակալիորեն ազդել ղեկավարության գործողությունների կամ ղեկավարության կողմից կիրառված ենթադրությունների վրա:

### *Ղեկավարության կողմնակալություն*

Ա9. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները հաճախ պահանջում են չեզոքություն, այսինքն՝ ազատ լինել կողմնակալությունից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, այնուամենայնիվ, ճշգրիտ չեն, և ղեկավարության դատողությունները կարող են ազդեցություն ունենալ նրանց վրա: Այդ դատողությունները կարող են ներառել ղեկավարության չկանխամտածված կամ կանխամտածված

կողմնակալություն (օրինակ՝ ցանկալի արդյունքի հասնելու խթանի արդյունք): Ղեկավարության կողմնակալության ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա աճում է այդ գնահատումների սուբյեկտիվությունից կախված: Ղեկավարության չկանխամտածված կողմնակալությունը և ղեկավարության կանխամտածված կողմնակալության հնարավորությունը բնորոշ են սուբյեկտիվ որոշումներին, որոնք հաճախ անհրաժեշտ են լինում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս: Շարունակվող աուդիտի դեպքում նախորդ ժամանակաշրջաններում բացահայտված ղեկավարության հավանական կանխամտածված կողմնակալության հայտանիշները ազդում են ընթացիկ տարվա աուդիտի պլանավորման, ռիսկերի որոշման և գնահատման գործողությունների վրա:

Ա10. Ղեկավարության կողմնակալությունը կարող է դժվար բացահայտելի լինել հաշիվների մակարդակով: Այն կարող է միայն բացահայտվել, երբ դիտարկվի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խմբի հանրագումարի կամ բոլոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կտրվածքով, կամ եթե դիտարկվի մի քանի հաշվապահական ժամանակաշրջանների ընթացքում: Չնայած որ ղեկավարության կողմնակալության որոշ տարրեր բնորոշ են սուբյեկտիվ որոշումներին, նման դատողություններ կատարելիս ղեկավարության կողմից կարող է մտադրություն չլինել ապակողմնորոշելու ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին: Սակայն, եթե առկա է ապակողմնորոշելու մտադրություն, ղեկավարության կողմնակալությունը իր բնույթով խարդախություն է:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ**

Ա11. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունները կարող են ունենալ նշանակալի չափերի հատուկ ակտիվներ, որոնց վերաբերյալ չկա պատրաստի մատչելի և արժանահավատ տեղեկատվություն՝ իրական արժեքով, այլ ընթացիկ արժեքով կամ երկուսով համատեղ չափման համար: Հաճախ պահվող հատուկ ակտիվները չեն ստեղծում դրամական հոսքեր և չունեն ակտիվ շուկա: Ուստի, իրական արժեքով չափումը սովորաբար պահանջում է գնահատում և կարող է բարդ լինել, իսկ որոշ բացառիկ դեպքերում կարող է ընդհանրապես հնարավոր չլինել:

### **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ (հղում պար.8)**

Ա12. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 8-ով պահանջվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և համապատասխան գործողությունները աուդիտորին օժանդակում են նախագծելու կազմակերպությունում հնարավոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ակնկալվող բնույթը և տեսակը: Աուդիտորը հիմնականում հաշվի է առնում արդյո՞ք ձեռք բերված գիտելիքները բավարար են հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերաբերյալ էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման ու գնահատման և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և աստիճանի պլանավորման համար:

*Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների վերաբերյալ պարկերացումների կազմում (հղում պար.8 ա)*

Ա13. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների վերաբերյալ հասկացողության ձեռք բերումը օժանդակում է աուդիտորին որոշելու համար՝ արդյո՞ք այն.

- նկարագրում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ճանաչման որոշակի չափանիշներ,<sup>9</sup> կամ չափման մեթոդներ,
- հստակեցնում է որոշակի իրավիճակներ, որոնք թույլ են տալիս կամ պահանջում չափում իրական արժեքով, օրինակ՝ հղում կատարելով ղեկավարության մտադրություններին՝ իրականացնելու գործողություններ տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության վերաբերյալ,
- հստակեցնում է պահանջվող կամ թույլատրելի բացահայտումները:

Նշված պատկերացումը աուդիտորին նաև հիմք է տալիս ղեկավարության հետ վերջինիս կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող այդ պահանջների կիրառման ձևերի շուրջ քննարկումների համար, ինչպես նաև աուդիտորի որոշման համար, թե արդյո՞ք այդ պահանջները կիրառվել են համապատասխանորեն:

Ա14. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը կարող է ղեկավարությանը տրամադրել ուղեցույցներ՝ որոշելու գումարային գնահատումները, երբ առկա են այլընտրանքներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ շրջանակներ, օրինակ, պահանջում են, որ ընտրված գնահատման գումարը արտահայտի ղեկավարության դատողության ամենահավանական արդյունքը:<sup>10</sup> Մյուսները կարող են պահանջել, օրինակ, օգտագործել զեղչված հավանականությամբ կշռված ակնկալվող գումարները: Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը կարող է ուղղակիորեն կատարել գնահատվող գումարի որոշում: Այլ դեպքերում, ղեկավարությունը կարող է ընդունել ողջամիտ գնահատվող գումարի որոշում՝ դիտարկելով տարբեր այլընտրանքները կամ արդյունքները, որոնց միջոցով կարելի է որոշել գնահատվող գումարը:

Ա15. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքով կարող է պահանջվել այն կարևոր ենթադրությունների բացահայտումը, որոնց նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները առավել զգայուն են: Ավելին, երբ առկա է գնահատման անորոշության բարձր աստիճան, ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ շրջանակներ թույլ չեն տալիս հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ճանաչել ֆինանսական հաշվետվություններում, սակայն կարող են պահանջվել ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում որոշ բացահայտումներ:

*Պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտությունը (հղում պար.8բ)*

<sup>9</sup> Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ պահանջում են հաշվապահական հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքներում ներառել ճանաչման չափանիշին բավարարող հողվածները: Ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումները կամ ծանոթագրությունների ներառումը չի ազատում տվյալ հողվածների, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ճանաչման պահանջից:

<sup>10</sup> Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր տերմիններ՝ նկարագրելու համար նման կերպ որոշվող գնահատված գումարը:

Ա16. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից պահանջում է առանձնացնել այն գործարքները, դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտություն, և նշել, որ բոլոր անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ճանաչվել են, չսփվել և բացահայտվել ֆինանսական հաշվետվություններում համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի:

Ա17. Ղեկավարության կողմից ընտրված գործարքները, դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտություն, առավել հավանականությամբ հիմնված են՝

- ղեկավարության պատկերացումների վրա կազմակերպության գործունեության և իր տնտեսական միջավայրի վերաբերյալ,
- ղեկավարության պատկերացումների վրա ընթացիկ ժամանակաշրջանում գործունեության ռազմավարության իրականացման վերաբերյալ,
- եթե տեղին է, ղեկավարության հավաքական փորձառության վրա՝ նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առումով:

Նման դեպքերում աուդիտորը՝ հիմնականում ղեկավարությանն ուղղված հարցումների միջոցով, կարող է պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտությունը: Այլ դեպքերում, երբ ղեկավարման գործընթացները ավելի համակարգված են, օրինակ, երբ ղեկավարությունը ունի ռիսկի կառավարման պաշտոնական գործառույթ, ապա աուդիտորը կարող է իրականացնել ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, որոնք ուղղորդվում են ղեկավարության կողմից կիրառվող մեթոդներով և գործելակերպով, և որոնք ղեկավարությունը կիրառում է պարբերաբար վերանայելու հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ առաջացնող հանգամանքները և, ըստ անհրաժեշտության, վերագնահատելու հաշվապահական հաշվառման գնահատումները: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ամբողջականությունը հաճախ աուդիտորի համար կարևոր նկատառում է՝ մասնավորապես պարտականություններին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների առումով:

Ա18. Աուդիտորի պատկերացումը կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ, որը ձեռք է բերել ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի կիրառման ընթացքում, աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված այլ աուդիտորական ապացույցների հետ միասին, աուդիտորին օժանդակում է որոշելու հանգամանքները կամ հանգամանքներում փոփոխությունները, որոնք կարող են առաջացնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն:

Ա19. Հանգամանքների վերաբերյալ ղեկավարությանն ուղղված հարցումները կարող են ներառել, օրինակ, հարցումներ, թե արդյո՞ք.

- կազմակերպությունը իրականացրել է նոր տիպի գործողություններ, որոնք կարող են առաջացնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- փոխվել են այն գործարքների պայմանները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն,

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող հաշվապահական քաղաքականությունը փոխվել է, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջների փոփոխման հետ կապված կամ հակառակը,
- ղեկավարության վերահսկողությունից դուրս կարգավորող կամ այլ փոփոխություններ են տեղի ունեցել, որոնք կարող են ղեկավարությունից պահանջել վերանայել կամ ստեղծել նոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- նոր պայմաններ կամ դեպքեր են պատահել, որոնք կարող են առաջացնել նոր կամ վերանայված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն:

Ա20. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է բացահայտել գործարքներ, դեպքեր կամ պայմաններ, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն, և որոնք ղեկավարությունը թերացել է նկատել: ԱՄՍ 315 կարգավորում է այն իրավիճակները, երբ աուդիտորը բացահայտում է էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը ղեկավարությունը թերացել էր նկատել, ներառյալ որոշումը, թե արդյո՞ք առկա է ներքին վերահսկողության կարևոր թերություն, որը վերաբերում է կազմակերպության ռիսկերի գնահատման գործընթացին:<sup>11</sup>

Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ

Ա21. Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելը հաճախ այդքան էլ բարդ չէ, քանի որ նրանց գործունեությունը հաճախ սահմանափակ է, իսկ գործարքները՝ նվազ բարդ: Ավելին, հաճախ մեկ անձ, օրինակ՝ սեփականատեր-ղեկավարը, որոշում է, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումն անհրաժեշտ է, և աուդիտորը կարող է հարցումները ուղղել դրան համապատասխան:

*Պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հաշվարկում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները (հղում պար.8գ)*

Ա22. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից նաև պահանջում է հիմնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ իրականացնելու համար նախատեսված ֆինանսական հաշվետվության գործընթացներ, ներառյալ համապատասխան ներքին վերահսկողության համակարգը: Այդ գործընթացները ներառում են հետևյալը.

- համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն և գնահատման գործընթացի նկարագրություն՝ ներառյալ գնահատման կամ հաշվարկման պատշաճ մեթոդները, և եթե կիրառելի է, մոդելները,
- համապատասխան ամսաթվերի և ենթադրությունների որոշում, որոնք ազդում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա,
- իրավիճակների պարբերական վերանայում, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և ըստ անհրաժեշտության հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերագնահատում:

Ա23. Հարցերը, որոնք աուդիտորը հաշվի է առնում պատկերացում կազմելու համար, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հաշվարկում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ներառում են.

<sup>11</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 16:



- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող հաշիվների կամ գործարքների տեսակները (օրինակ՝ արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները առաջանում են միապաղաղ կամ կրկնվող գործարքներից, թե՛ չկրկնվող կամ անսովոր գործարքներից),
- արդյո՞ք ղեկավարությունը օգտագործել է ճանաչված չափման մեթոդները տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կատարելու համար և, եթե այո, ապա ինչպե՞ս,
- արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարվել են միջանկյալ ամսաթվով առկա տվյալների հիման վրա և, եթե այո, արդյո՞ք և ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հաշվի առել ղեաքերի, գործարքների և իրավիճակների փոփոխության ազդեցությունը, որոնք տեղի են ունեցել տվյալ ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

**Չափման մեթոդները, ներառյալ մոդելների կիրառումը (հղում պար.8 (գ)(i))**

Ա24. Որոշ դեպքերում, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է մատնանշել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման մեթոդը, օրինակ՝ մասնավոր մի մոդել, որը պետք է օգտագործվի իրական արժեքի գնահատման համար: Շատ դեպքերում, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը չի նշում չափման մեթոդը կամ կարող է տրամադրել չափման այլընտրանքային մեթոդներ:

Ա25. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը չի մատնանշում տվյալ հանգամանքներում օգտագործվող մասնավոր մեթոդը, աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալը, որպեսզի պատկերացում կազմի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեթոդի կամ, եթե կիրառելի է, մոդելի վերաբերյալ.

- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը դիտարկել ակտիվի կամ պարտավորության բնույթը, երբ ընտրել է տվյալ մեթոդը,
- արդյո՞ք կազմակերպությունը իրականացնում է որոշակի գործունեություն, գործում է տնտեսության որոշակի ճյուղում կամ միջավայրում, և սովորաբար ինչպիսի՞ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեթոդներ են օգտագործվում տվյալ տեսակի հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կատարելիս:

Ա26. Էական խեղաթյուրման ռիսկը կարող է ավելի մեծ լինել, օրինակ, այն դեպքերում, երբ ղեկավարությունը ինքն է ստեղծել ներքին մոդել՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, կամ շեղվում է տվյալ տնտեսությունում կամ միջավայրում սովորաբար օգտագործվող մեթոդից:

**Համապատասխան վերահսկողության գործողություններ (հղում պար.8 գii)**

Ա27. Աուդիտորը համապատասխան վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար կարող է դիտարկել հետևյալ հարցերը, օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարող անձանց փորձառությունը և հմտությունները, վերահսկողության գործողությունները հետևյալի վերաբերյալ.

- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեջ օգտագործվող տվյալների ամբողջականությունը, տեղին լինելը և ճշտությունը,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը և հաստատումը, ներառյալ նրանց մշակման մեջ ենթադրությունները և մուտքերը, համապատասխան մակարդակում գտնվող ղեկավարության կողմից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
- պատասխանատվությունների տարանջատումը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների գործարքները իրականացնողների և հաշվապահական հաշվառման գնահատումները իրականացնողների միջև՝ ներառյալ արդյո՞ք պատասխանատվության բաշխման դեպքում բավարար հաշվի է առնվում կազմակերպության, նրա արտադրանքի կամ ծառայությունների բնույթը (օրինակ՝ խոշոր ֆինանսական հաստատության դեպքում համապատասխան պատասխանատվության բաշխումը կարող է ներառել անկախ գործառույթ, որը պատասխանատու է հաստատության ֆինանսական գործիքների իրական արժեքի գնահատման համար, և որում ընդգրկված են անձինք, ում փոխհատուցումը կախված չէ այդ գործիքների արժեքից):

Ա28. Այլ վերահսկողության գործողությունները կարող են տեղին լինել տվյալ հանգամանքներում հաշվապահական հաշվառման գնահատման իրականացնելու համար: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ իրականացնելու համար օգտագործում է հատուկ մոդելներ, ղեկավարությունը կարող է այդ մոդելների շուրջ կիրառել հատուկ քաղաքականություն և ընթացակարգեր: Համապատասխան վերահսկողության գործողությունները կարող են ներառել, օրինակ.

- որոշակի նպատակի համար օգտագործվող որոշակի մոդելի նախագծման, մշակման կամ ընտրման նկատմամբ,
- մոդելի օգտագործման նկատմամբ,
- մոդելի ճշտության պահպանումը և պարբերական հաստատումը:

Ղեկավարության կողմից փորձագետների օգտագործում (հղում պար.8 (գ)(iii))

Ա29. Ղեկավարությունը կարող է ունենալ, կամ կազմակերպությունը կարող է ներգրավել անձանց, որոնք ունեն գումարային գնահատում կատարելու անհրաժեշտ փորձառություն և հմտություններ: Սակայն որոշ դեպքերում ղեկավարությունը կարող է անհրաժեշտ համարել ներգրավել փորձագետների իրականացնելու կամ օժանդակելու իրականացնելու գնահատումը: Նշվածի անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ՝ ելնելով, օրինակ.

- գնահատում պահանջող հարցի առանձնահատուկ բնույթից, օրինակ՝ հանքային կամ ածխաջրածնային պահուստների չափումը հանքարդյունաբերության ոլորտում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխան պահանջները բավարարող մոդելի տեխնիկական բնույթից, որը կարող է լինել իրական արժեքի չափման որոշ դեպքերում,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատում պահանջող հանգամանքի, գործարքի կամ դեպքի անսովոր կամ հազվադեպ բնույթից:

## **Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա30. Փոքր կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ պահանջող իրավիճակները հաճախ այնպիսին են, որ սեփականատեր-ղեկավարը ունակ է որոշելու գնահատման գումարը: Սակայն որոշ դեպքերում փորձագետի անհրաժեշտություն կա: Սեփականատեր-ղեկավարի հետ աուդիտի նախնական փուլում քննարկումները հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթի, անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ամբողջականության և գնահատման գործընթացի պատշաճության վերաբերյալ կարող են սեփականատեր-ղեկավարին օժանդակել որոշելու փորձագետի անհրաժեշտությունը:

### **Ենթադրություններ (հղում պար.8 (գ)(iv))**

Ա31. Ենթադրությունները հաշվապահական հաշվառման գնահատման բաղկացուցիչ մաս են: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորման ենթադրությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալ հարցերը, օրինակ.

- ենթադրությունների բնույթը՝ ներառյալ այն ենթադրությունները, որոնք հավանաբար կարևոր են,
- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը գնահատում ենթադրությունների տեղին լինելը և ամբողջականությունը (այսինքն բոլոր տեղին փոփոխականները հաշվի են առնվել),
- եթե կիրառելի է, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում, որ օգտագործված ենթադրությունները ներքուստ համապատասխան են,
- արդյո՞ք ենթադրությունները վերաբերում են ղեկավարության վերահսկողության ներքո գտնվող հարցերին (օրինակ՝ ենթադրություններ նորոգման ծրագրերի վերաբերյալ, որոնք ազդում են ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետի վրա), և ինչպե՞ս են նրանք համապատասխանում կազմակերպության գործունեության ծրագրերին կամ արտաքին միջավայրին, կամ վերահսկողությունից դուրս հարցերին (օրինակ՝ ենթադրություններ տոկոսադրույքների, մահացության գործակցի, հավանական օրենսդրական գործողությունների կամ ապագա դրամական հոսքերի փոփոխականության և ժամկետների վերաբերյալ),
- փաստաթղթերի բնույթը և մասշտաբը, եթե այդպիսիք կան, որոնք հիմնավորում են ենթադրությունները:

Ենթադրությունները կարող են կատարվել կամ բացահայտվել փորձագետի կողմից օժանդակելու համար ղեկավարությանը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու հարցում: Նման ենթադրությունները, երբ օգտագործվում են ղեկավարության կողմից, համարվում են ղեկավարության ենթադրություններ:

Ա32. Որոշ դեպքերում, ենթադրությունները կարող են հանդիսանալ որպես մուտքային տվյալներ, օրինակ, երբ ղեկավարությունը օգտագործում է մոդել կատարելու հաշվապահական հաշվառման գնահատում, չնայած որ մուտքային տվյալ տերմինը կարող է նաև օգտագործվել նշելու այն տվյալները, որոնց վրա ենթադրությունները կիրառվում են:

Ա33. Ղեկավարությունը կարող է օժանդակել ենթադրություններին՝ օգտագործելով արտաքին և ներքին տարբեր աղբյուրներ, որոնց տեղին լինելը և արժանահավատությունը կարող է փոփոխվել: Որոշ դեպքերում, ենթադրությունը կարող է արժանահավատորեն հիմնվել կիրառելի տեղեկատվության արտաքին աղբյուրների (օրինակ՝ հրատարակված տոկոսադրույքներ կամ այլ վիճակագրական տվյալներ) կամ ներքին աղբյուրների (օրինակ՝ կազմակերպության անցյալ տեղեկատվության կամ նախկին փորձառության վրա): Այլ դեպքերում ենթադրությունները կարող են սուբյեկտիվ լինել, օրինակ, երբ կազմակերպությունը չունի փորձառություն կամ արտաքին աղբյուրներ, որոնցից կարելի է տվյալներ քաղել:

Ա34. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում ենթադրությունները արտացոլում են իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի (հաճախ կիրառվում են «<շուկայի մասնակիցներ>> կամ համարժեք այլ տերմինը) պարզած ձեռքի գործարքների դեպքում ակտիվների փոխանակման կամ պարտավորությունների մարման ժամանակ սահմանված իրական արժեքը, կամ համապատասխանում են վերջինիս: Որոշ ենթադրություններ նաև կփոփոխվեն գնահատվող ակտիվի կամ պարտավորության բնութագրերից, գնահատման օգտագործվող մեթոդից (օրինակ՝ շուկայական կամ եկամտային մեթոդներ) և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներից կախված:

Ա35. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում ենթադրությունները կամ մուտքային տվյալները փոխվում են, նրանց աղբյուրի կամ հիմքերի պայմաններից ելնելով, հետևյալ կերպ.

- (ա) այնպիսիք, որ շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին ակտիվը կամ պարտավորությունը գնանշելու համար, և որոնք մշակվել են հաշվետու կազմակերպությունից անկախ աղբյուրներից ստացված շուկայական տվյալների հիման վրա (երբեմն անվանվում են «<դիտարկելի մուտքային տվյալներ>> կամ համարժեք այլ տերմինով),
- (բ) այնպիսիք, որ արտացոլում են կազմակերպության սեփական դատողությունները շուկայի մասնակիցների կողմից ակտիվի կամ պարտավորության գնանշման համար օգտագործվելիք ենթադրությունների, որը մշակվում է հիմնվելով տվյալ հանգամանքներում առկա լավագույն տեղեկատվության վրա (երբեմն անվանվում են «<չդիտարկվող մուտքային տվյալներ>> կամ համարժեք):

Սակայն, գործնականում «<ա>> և «<բ>> կետերի միջև տարբերությունն այնքան էլ հստակ չէ: Ավելին, կարող է ղեկավարությունից պահանջվել բացի այդ ընտրություն կատարել շուկայի տարբեր մասնակիցների կողմից օգտագործվող տարբեր ենթադրությունների միջև:

Ա36. Սուբյեկտիվության աստիճանը, ինչպես օրինակ այդպիսի ենթադրությունները կամ դիտարկվող մուտքային տվյալները ուշադրության արժանի են, ազդում է գնահատման անորոշության աստիճանի, ուստի նաև տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատականի վրա:

**Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու մեթոդի փոփոխություններ (հղում պար. 8 (գ)(v))**

Ա37. Ուսումնասիրելու համար, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը կատարում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, աուդիտորը պարտավոր է հասկանալ արդյո՞ք եղել են կամ պետք է որ լինեին նախորդ ժամանակաշրջաններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման մեթոդների փոփոխություններ: Կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոփոխելու որոշակի գնահատման մեթոդը՝ ելնելով կազմակերպության վրա ազդող միջավայրի կամ իրավիճակների, կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի փոփոխություններից: Եթե ղեկավարությունը փոխել է հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեթոդը, ապա կարևոր է, որ իր կողմից ցույց տրվի, որ նոր մեթոդը ավելի համապատասխան է կամ ինքնին արտացոլում է կատարված փոփոխությունը: Օրինակ՝ եթե ղեկավարությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելու հիմքը՝ շուկայական արժեքի մեթոդի կիրառումը մոդելի կիրառմամբ փոխարինելով, ապա աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք, տնտեսական իրավիճակից ելնելով, ղեկավարության ենթադրությունները շուկայի վերաբերյալ ողջամիտ են:

**Գնահատման անորոշություն** (հղում՝ պար.8 (գ)(vi))

Ա38. Հարցերը, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի պատկերացում կազմելու համար, թե արդյո՞ք և, եթե այո, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը գնահատում գնահատման անորոշության ազդեցությունը, ներառում են, օրինակ, հետևյալը.

- արդյո՞ք, և, եթե այո, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը դիտարկել այլընտրանքային ենթադրությունները և արդյունքները, օրինակ՝ իրականացնելով զգայունության վերլուծություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա ենթադրությունների ազդեցությունը որոշելու համար,
- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, երբ վերլուծությունները մատնանշում են արդյունքների մի քանի տարբերակներ,
- արդյո՞ք ղեկավարությունը մոնիտորինգի է ենթարկում նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքները, և արդյո՞ք ղեկավարությունը ձեռնարկել է համապատասխան գործողություններ մոնիտորինգային ընթացակարգերի արդյունքների հիման վրա:

*Նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայում* (հղում պար.9)

Ա39. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունքները հաճախ կարող են տարբերվել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից: Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի իրականացման միջոցով նման շեղումների պատճառները հասկանալու համար, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել.

- ղեկավարության նախորդ ժամանակաշրջանի գնահատման գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ տեղեկատվություն, որից ելնելով աուդիտորը կարող է դատողություններ անել ղեկավարության ընթացիկ գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ,

- աուդիտորական ապացույց, որը տեղին է ընթացիկ ժամանակաշրջանում նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերագնահատման համար,
- այնպիսի հարցերի վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ, ինչպիսիք են գնահատման անորոշությունը, որի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է պահանջվել:

Ա40. Նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայումը նույնպես կարող է օժանդակել աուդիտորին ընթացիկ ժամանակաշրջանում, որպեսզի վերջինս բացահայտի իրավիճակներ կամ պայմաններ, որոնք բարձրացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ կասկածամտությունը կամ մատնանշում են ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության առկայություն: Աուդիտորի պրոֆեսիոնալ կասկածամտությունը օժանդակում է բացահայտելու նման իրավիճակները կամ պայմանները և որոշելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը:

Ա41. Կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների հետընթաց վերանայումը պահանջվում է նաև ԱՄՍ 240-ով:<sup>12</sup> Այդ վերանայումը իրականացվում է որպես ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի ձեռնարկած գործողությունների մաս՝ նախագծելու և իրականացնելու ընթացակարգեր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կողմնակալության վերանայման նպատակով, որը կարող է հանդիսանալ խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Որպես գործնական նկատառում՝ աուդիտորի կողմից նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը, որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգ, համաձայն սույն ԱՄՍ-ի, կարող է իրականացվել ԱՄՍ 240-ով պահանջվող վերանայման հետ համատեղ:

Ա42. Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ավելի մանրամասն վերանայում է պահանջվում այն հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, որոնք նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտի ընթացքում որոշակիացվել են են որպես գնահատման բարձր անորոշություն ունեցող, կամ որոնք նշանակալիորեն փոխվել են նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ: Մյուս կողմից, օրինակ, հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, որոնք առաջանում են միապաղաղ կամ կրկնվող գործարքներից, աուդիտորը կարող է դատել, որ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը, որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, բավարար է վերանայման նպատակով:

Ա43. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, որոնք հիմնված են չափման ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ պայմանների վրա, ավելի մեծ շեղում կարող է առկա լինել ֆինանսական հաշվետվություններում նախորդ ժամանակաշրջանում ճանաչված իրական արժեքի և ընթացիկ ժամանակաշրջանի արդյունքի կամ գումարի վերագնահատման միջև: Դա այն պատճառով է, որ նման հաշվապահական

<sup>12</sup> ԱՄՍ 240, «Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ,» պարագրաֆ 32 բ.ii:

հաշվառման գնահատումների չափման նպատակը վերաբերում է տվյալ պահին առկա տեսակետի վրա, որը կարող է նշանակալիորեն և կտրուկ փոխվել, քանի որ միջավայրը, որտեղ կազմակերպությունը գործում է, փոխվում է: Ուստի, աուդիտորը կարող է կենտրոնանալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու վրա, ինչը տեղին է էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման և գնահատման համար: Օրինակ՝ որոշ դեպքերում շուկայի մասնակիցների ենթադրությունների փոփոխության վերաբերյալ, որը ազդել է նախորդ ժամանակաշրջանի իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքի վրա, պատկերացում կազմելը քիչ հավանական է, որ կտրամադրի օգտակար տեղեկատվություն աուդիտի նպատակով: Եթե այդպես է, ապա աուդիտորի դիտարկումը նախորդ ժամանակաշրջանի իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքի վերաբերյալ կարող է ուղղվել ղեկավարության նախորդ ժամանակաշրջանի գնահատման գործընթացի արդյունավետությունը հասկանալուն, այսինքն՝ ղեկավարության գրանցումների հետքը, որից ելնելով աուդիտորը կարող է դատել ղեկավարության ընթացիկ գործընթացի հավանական արդյունավետության մասին:

Ա44. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքի և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարի միջև տարբերությունը անհրաժեշտաբար չի հանդիսանում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրում: Սակայն, դա կարող է այդպես լինել, եթե, օրինակ, տարբերությունը առաջանում է տեղեկատվությունից, որը մատչելի էր ղեկավարության համար, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները ամփոփվում էին կամ որը ողջամտորեն ակնկալվում էր, որ կարելի էր ձեռք բերել և հաշվի առնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ: Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ներառում են ուղեցույց, որը տարբերակում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունները, որոնք հանդիսանում են խեղաթյուրում և այն փոփոխությունները, որոնք այդպիսիք չեն հանդիսանում, ինչպես նաև հաշվապահական մոտեցումը, որին պետք է հետևել:

## **Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում**

### **Գնահատման անորոշություն (հղում պար.10)**

Ա45. Հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշության աստիճանը կարող է կախված լինել հետևյալ գործոններից.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատման դատողությունից կախվածության աստիճանից,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատման ենթադրությունների փոփոխության հանդեպ զգայունությունից,
- հանրաճանաչ չափման մեթոդների առկայությունից, որը կարող է նվազեցնել գնահատման անորոշությունը (այնուամենայնիվ, ենթադրություններում առկա սուբյեկտիվությունը կարող է առաջացնել գնահատման անորոշություն),
- կանխատեսվող ժամանակաշրջանի տևողությունից, ապագա դեպքերի կանխատեսման համար կիրառվող անցյալ դեպքերի տվյալների տեղին լինելուց,
- արտաքին աղբյուրներից ստացված արժանահավատ տեղեկատվության առկայությունից,

- հաշվապահական հաշվառման գնահատման հիմնավորման աստիճանի դիտարկելի կամ ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներից:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշության աստիճանը կարող է ազդեցություն ունենալ գնահատման կողմնակալության կասկածելիության վրա:

- Ա46. Էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալ հարցերը.
- հաշվապահական հաշվառման գնահատման փաստացի կամ ակնկալվող մեծությունը,
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատման գրանցված գումարը (այսինքն ղեկավարության գնահատման գումարը)՝ ի համեմատություն աուդիտորի կողմից ակնկալվող գրանցվելիք գումարի,
  - արդյո՞ք ղեկավարությունը օգտագործել է փորձագետներ հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելու համար,
  - նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայման արդյունքները:

*Գնահատման բարձր անորոշություն և նշանակալից ռիսկեր (հղում պար.11)*

- Ա47. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման օրինակները, որոնք կարող են ունենալ գնահատման բարձր անորոշություն, ներառում են.
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք խիստ կախված են դատողությունից, օրինակ, դատողություններ առկա դատական հայցի արդյունքի կամ ապագա դրամական հոսքերի գումարների և ժամկետների վերաբերյալ, որոնք կախված են ապագա տարիների անորոշ դեպքերից,
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք չեն հաշվարկվել օգտագործելով համընդհանուր ճանաչված չափման մեթոդներ,
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, երբ աուդիտորի կողմից նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը ցույց է տալիս զգալի տարբերություններ նախնական հաշվապահական հաշվառման գնահատման և փաստացի արդյունքի միջև,
  - իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, երբ կազմակերպության կողմից ստեղծված խիստ մասնավոր մոդել է օգտագործվում, կամ երբ չկան դիտարկելի մուտքային տվյալներ:

Ա48. Թվացյալ ոչ էական հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կարող է ունենալ հավանական էական խեղաթյուրման արդյունք՝ ելնելով գնահատմանը առնչվող գնահատման անորոշությունից, այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատման գումարի մեծությունը կարող է չարտահայտել նրա գնահատման անորոշությունը:

Ա49. Որոշ իրավիճակներում գնահատման անորոշությունը այնքան բարձր է, որ ողջամիտ հաշվապահական հաշվառման գնահատում հնարավոր չէ կատարել: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է



բացառել տվյալ հոդվածի ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում կամ նրա իրական արժեքով չափումը: Նման դեպքերում նշանակալից ռիսկերը վերաբերում են ոչ միայն այն հարցին, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումը պետք է ճանաչվի, կամ արդյո՞ք այն պետք է չափվի իրական արժեքով, այլ վերաբերում են նաև բացահայտումների համապատասխանությանը: Նման հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել բացահայտել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և նրանց առնչվող գնահատման բարձր անորոշությունները (տես պարագրաֆներ Ա120- Ա123-ը):

Ա50. Երբ աուդիտորը որոշում է, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը առաջացնում է նշանակալից ռիսկ, ապա աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել կազմակերպության վերահսկողության վերաբերյալ, ներառյալ վերահսկողության գործողությունները:<sup>13</sup>

Ա51. Որոշ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշությունը կարող է առաջացնել նշանակալի կասկածներ կազմակերպության գործունեության անընդհատության վրա: ԱՄՍ 570-ը<sup>14</sup> սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց նման իրավիճակներում:

#### **Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված միջոցներ (հղում պար.12)**

Ա52. ԱՄՍ 330-ը պահանջում է աուդիտորից նախագծել և իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետները և աստիճանը համապատասխան են հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը առնչվող գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկին ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստիացումների մակարդակով:<sup>15</sup> Պարագրաֆներ Ա53-Ա115-ը վերաբերում են միայն հավաստիացումների մակարդակով ձեռնարկված միջոցներին:

#### ***Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող շրջանակի պահանջների կիրառում (հղում պար.12ա)***

Ա53. Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ներկայացնում են որոշակի պայմաններ հաշվապահական հաշվառման գնահատման ճանաչման համար և սահմանում են իրականացման մեթոդները և պահանջվող բացահայտումները: Նման պահանջները կարող են բարդ լինել և պահանջել դատողության կիրառում: Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի իրականացման ժամանակ կազմած պատկերացման հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները, որոնք կարող են սխալ կիրառման կամ տարաբնույթ մեկնաբանությունների կասկածի տակ լինել, դառնում են աուդիտորի ուշադրության առարկան:

<sup>13</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 29:

<sup>14</sup> ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>:

<sup>15</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6:

Ա54. Որոշումը՝ արդյո՞ք ղեկավարությունը համապատասխանաբար է կիրառել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները մասնակիորեն հիմնված է կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների վրա: Օրինակ, որոշ հոդվածների իրական արժեքի չափումը, ինչպես օրինակ գործունեության միավորումների ժամանակ ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվները, կարող է ներառել հատուկ նկատառումներ, որոնք կախված են կազմակերպության բնույթից և գործունեությունից:

Ա55. Որոշ դեպքերում լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը, օրինակ՝ աուդիտորի կողմից ակտիվի ընթացիկ ֆիզիկական վիճակի գնումը, կարող են անհրաժեշտ լինել որոշելու համար՝ արդյո՞ք ղեկավարությունը պատշաճորեն է կիրառել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները:

Ա56. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների կիրառումը ղեկավարությունից պահանջում է հաշվի առնել կազմակերպության վրա ազդող միջավայրի կամ հանգամանքների փոփոխությունները: Օրինակ՝ որոշակի ակտիվների կամ պարտավորությունների համար ակտիվ շուկայի ներդրումը կարող է մատնանշել, որ գեղջված դրամական հոսքերի օգտագործումը տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի գնահատման համար այլևս պատշաճ չէ:

*Մեթոդների հետևողականությունը և փոփոխությունների հիմքերը (հղում՝ պար.12 ք)*

Ա57. Աուդիտորի նկատառումը՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամ նախորդ ժամանակաշրջանից հետո իրականացման մեթոդի փոփոխության վերաբերյալ կարևոր է, քանի որ հանգամանքների փոփոխությամբ կամ նոր տեղեկատվությամբ չպայմանավորված փոփոխությունը դիտարկվում է որպես կամայական: Հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամայական փոփոխությունը առաջացնում է ժամանակի առումով ոչ հետևողական ֆինանսական հաշվետվություններ և կարող է առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրումներ կամ հանդիսանալ ղեկավարության կողմնակալության հայտանիշ:

Ա58. Ղեկավարությունը հաճախ ի վիճակի է ներկայացնելու հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամ ըստ ժամանակաշրջանների հաշվապահական հաշվառման գնահատման իրականացման մեթոդի փոփոխության լավ հիմնավորումներ՝ ելնելով հանգամանքների փոփոխությունից: Այն հարցը, թե ի՞նչն է հանդիսանում լավ հիմնավորում և օժանդակություն հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ ղեկավարության պատճառաբանումների համար, որը երաշխավորում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատման իրականացման մեթոդի փոփոխության համար, հանդիսանում է դատողությանը վերաբերող հարց:

*Էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված գործողություններ (հղում՝ պար.13)*

Ա59. Աուդիտորի որոշումը, թե պարագրաֆ 13-ում նշված ո՞ր գործողությունը, առանձին կամ համախմբված, պետք է ձեռնարկվի էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ, կարող է կախված լինել հետևյալ հարցերից.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթից՝ ներառյալ այն հանգամանքը, թե արդյո՞ք այն առաջանում է միապաղաղ կամ ոչ միապաղաղ գործարքներից,
- արդյո՞ք ակնկալվում է, որ ընթացակարգ(եր)ը աուդիտորին արդյունավետորեն կտրամադրի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
- էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից՝ ներառյալ այն հանգամանքը, թե արդյո՞ք գնահատված ռիսկը նշանակալի է:

Ա60. Օրինակ, երբ ուսումնասիրվում է կասկածելի պարտքերի գծով պահուստի ողջամտությունը, աուդիտորի կողմից արդյունավետ ընթացակարգ կարող է հանդիսանալ հետագա հավաքագրումները մյուս ընթացակարգերի հետ համատեղ վերանայելը: Երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերաբերող գնահատման անորոշությունը բարձր է, օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատում հիմնված մասնավոր մոդելի վրա, որի համար առկա են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ, հնարավոր է, որ պարագրաֆ 13-ում գնահատված ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված համախմբված գործողություններ անհրաժեշտ լինեն՝ ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

Ա61. Լրացուցիչ ուղեցույցը, որը բացահայտում է այն հանգամանքները երբ պատասխան գործողություններից յուրաքանչյուրը կարող է անհրաժեշտ լինել, տրամադրված է պարագրաֆներ Ա62-Ա95-ում:

### **Մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքեր** (հղում պար.13 ա)

Ա62. Որոշումը՝ արդյո՞ք մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերը տրամադրում են աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ, կարող է հանդիսանալ համապատասխան գործողություն, երբ նման դեպքերը, ակնալվում է, որ.

- տեղի կունենան, և
- կտրամադրեն աուդիտորական ապացույցներ, որոնք հաստատում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կամ հակասում են նրան:

Ա63. Մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերը երբեմն կարող են ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար: Օրինակ՝ հնաոճ պաշարների ամբողջական վաճառքը հաշվետու ամսաթվից անմիջապես հետո կարող է տրամադրել աուդիտորական ապացույց նրանց զուտ վաճառքի արժեքի գնահատման վերաբերյալ: Նման դեպքերում, կարող է անհրաժեշտություն չլինել իրականացնելու լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերաբերյալ, եթե դեպքերի վերաբերյալ ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ:

Ա64. Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերը քիչ հավանական է, որ կտրամադրեն աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման

գնահատումների վերաբերյալ: Օրինակ՝ որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող պայմաններ և դեպքեր զարգանում են միայն ընդլայնված ժամանակաշրջանի ընթացքում: Նաև, իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման նպատակներից ելնելով, ժամանակաշրջանից հետո տեղեկատվությունը կարող է չարտացոլել հաշվեկշռի օրվա դրությամբ առկա դեպքերը և պայմանները, ուստի, կարող է տեղին չլինել իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման համար: Պարագրաֆ 13-ը ներկայացնում է էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից ձեռնարկվող հնարավոր գործողությունները:

Ա65. Երբեմն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին հակասող դեպքերը կարող են մատնանշել, որ ղեկավարությունը ունի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անարդյունավետ գործընթացներ կամ առկա է ղեկավարության կողմնակալությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս:

Ա66. Նույնիսկ եթե աուդիտորը որոշում է չկիրառել նշված մոտեցումը որոշակի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, նա պարտավոր է պահպանել ԱՄՍ 560-ի<sup>16</sup> պահանջները: Աուդիտորը պարտավոր է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախագծվել են բավանականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով, առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև տեղի ունեցած բոլոր դեպքերը, որոնք պահանջում են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտում կամ բացահայտում, հայտնաբերվել են<sup>17</sup> և համապատասխանաբար արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում:<sup>18</sup> Քանի որ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից տարբերվող որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափումը սովորաբար կախված է հետագա պայմանների, գործարքների կամ դեպքերի արդյունքից, աուդիտորի աշխատանքը առավել տեղին է ԱՄՍ 560-ին համապատասխան:

### **Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա67. Երբ առկա է ավելի երկար ժամանակ հաշվապահական հաշվեկշռի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև, այդ ժամանակահատվածի դեպքերի վերանայումը աուդիտորի համար կարող է հանդիսանալ որպես արդյունավետ գործողություն իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից տարբերվող այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների նկատմամբ: Դա մասնավորապես կարող է տեղին լինել սեփականատեր-կառավարչի կողմից ղեկավարվող փոքր կազմակերպություններում, հատկապես, երբ ղեկավարությունը չունի պաշտոնական վերահսկողության ընթացակարգեր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ:

### **Ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավորում (հղում պար.13 ք)**

<sup>16</sup> ԱՄՍ 560, <<Ետագա դեպքեր>>:

<sup>17</sup> ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 6:

<sup>18</sup> ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 8:

Ա68. Ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և հիմք հանդիսացող տվյալների թեստավորում կարող է հանդիսանալ համապատասխան գործողությունը, երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը իրականացվում է իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման հաշվարկված մոդելով, որում օգտագործվում են դիտարկելի և ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ: Այն կարող է նաև պատշաճ լինել, երբ օրինակ.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումը արտածվում է կազմակերպության հաշվապահական համակարգի կողմից տվյալների պարզունակ գործընթացով,
- նախկին ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը աուդիտորի կողմից ցույց է տալիս, որ ղեկավարության ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործընթացները հավանաբար արդյունավետ կլինեն,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումը հիմնված է նմանատիպ բնույթի հողվածների բազմության վրա, որոնք առանձին-առանձին էական չեն:

Ա69. Ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավորումը կարող է ներառել, օրինակ.

- թեստավորել տվյալների, որոնց վրա հաշվապահական հաշվառման գնահատումները հիմնված են, ճշգրիտ, ամբողջական և տեղին լինելու աստիճանը, և այն հարցը, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները պատշաճորեն հաշվարկվել են՝ օգտագործելով այդ տվյալները և ղեկավարության ենթադրությունները,
- դիտարկել արտաքին տվյալի կամ տեղեկատվության աղբյուրի տեղին լինելը և արժանահավատությունը, ներառյալ նրանք, որոնք ստացվել են ղեկավարության կողմից ներգրավված արտաքին փորձագետներից՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարմանը օժանդակող,
- վերահաշվարկել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և վերանայել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներքին համապատասխանության առումով,
- դիտարկելով ղեկավարության վերանայման և հաստատման գործընթացները:

### **Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա70. Փոքր կազմակերպություններում, հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու գործընթացը, հավանական է, որ լինի նվազ համակարգված, քան խոշոր կազմակերպություններում: Ղեկավարության ակտիվ ներգրավվածությամբ փոքր կազմակերպությունները կարող են չունենալ հաշվապահական ընթացակարգերի մանրամասն նկարագրություններ, բարդ հաշվապահական գրանցումներ կամ գրավոր քաղաքականություններ: Եթե նույնիսկ կազմակերպությունը չունի պաշտոնապես սահմանված գործընթացներ, դա չի նշանակում, որ ղեկավարությունը անկարող է տրամադրել հիմքեր աուդիտորի կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավորման նպատակով:

### **Չափման մեթոդի ուսումնասիրություն (հղում պար.13 բ)**

Ա71. Երբ ֆինանսական հաշվատվությունների կիրառելի հիմունքը չի նկարագրում չափման մեթոդը, ապա պարզելու համար, թե արդյո՞ք օգտագործված մեթոդը, ներառ-

յալ որևէ կիրառված մոդել, համապատասխանում է տվյալ հանգամանքներին, այդ հարցը պրոֆեսիոնալ դատողության հարց է:

Ա72. Այդ նպատակով, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հետևյալ հարցերը, օրինակ, արդյո՞ք.

- ղեկավարության մեթոդի ընտրության մոտեցումը ողջամիտ է,
- ղեկավարությունը բավականաչափ ուսումնասիրել է և պատշաճ կիրառել է ֆինանսական հաշվատվությունների կիրառելի հիմունքի կողմից տրամադրված հատկանիշները, եթե այդպիսիք կան, հիմնավորելու համար ընտրված մեթոդը,
- մեթոդը համապատասխանում է տվյալ հանգամանքին՝ ելնելով գնահատվող ակտիվի կամ պարտավորության բնույթից և հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներից,
- մեթոդը համապատասխանում է կազմակերպության գործունեությանը, ոլորտին և միջավայրին:

Ա73. Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը կարող է որոշել, որ տարբեր մեթոդների արդյունքում ստացվում են նշանակալիորեն տարբեր գնահատումներ: Նման դեպքերում, պատկերացում կազմելը, թե ինչպես է կազմակերպությունը հետազոտում պատճառների տարբերությունները, կարող է աուդիտորին օժանդակել ընտրված մեթոդի հիմնավորվածությունը ուսումնասիրելու հարցում:

### **Մոդելների օգտագործման ուսումնասիրություն**

Ա74. Որոշ դեպքերում, մասնավորապես, երբ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատում է կատարվում, ղեկավարությունը կարող է օգտագործել մոդել: Օգտագործված մոդելի տվյալ հանգամանքներին համապատասխանելու հարցը կարող է կախված լինել մի քանի գործոններից, ինչպիսիք են կազմակերպության բնույթը և միջավայրը՝ ներառյալ տնտեսության ճյուղը, որտեղ նա գործում է, և չափվող ակտիվի կամ պարտավորության առանձնահատկությունը:

Ա75. Նման նկատառումների տեղին լինելու աստիճանը կախված է հանգամանքներից, ներառյալ այն հանգամանքը, թե արդյո՞ք մոդելը տվյալ ոլորտում կամ տնտեսության ճյուղում ազատ մատչելի մոդելներից է, թե՞ սեփական միջոցներով է ստեղծված: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է օգտվել փորձագետի ծառայությունից՝ մշակելու և թեստավորելու մոդելը:

Ա76. Հանգամանքներից կախված՝ այն հարցերը, որոնք աուդիտորը կարող է նույնպես հաշվի առնել մոդելը թեստավորելու համար՝ ներառում են, օրինակ՝ արդյո՞ք.

- մոդելը ստուգվել է մինչև օգտագործումը և հետագայում պարբերաբար վերանայվել է հավաստելու համար, որ այն շարունակում է համապատասխանել նախատեսված նպատակին: Կազմակերպության ստուգման գործընթացը կարող է ներառել հետևյալ ուսումնասիրությունները.
  - մոդելի տեսական հիմնավորվածությունը և մաթեմատիկական ճշտությունը՝ ներառյալ մոդելի պարամետրերի համապատասխանությունը,

- շուկայի գործելակերպի հետ մոդելի մուտքային տվյալների համապատասխանությունը և ամբողջականությունը,
- մոդելի արդյունքների համեմատումը փաստացի գործարքների հետ,
- առկա են փոփոխության վերահսկման պատշաճ քաղաքականություն և ընթացակարգեր,
- մոդելը պարբերաբար շտկվում է և թեստավորվում, մասնավորապես, երբ մուտքային տվյալները սուբյեկտիվ են,
- մոդելի արդյունքները ճշգրտվում են՝ ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում, որտեղ այդ ճշգրտումները արտացոլում են շուկայի մասնակիցների ենթադրությունները նման հանգամանքներում,
- մոդելը պատշաճորեն փաստաթղթավորված է, ներառյալ մոդելի նախատեսված կիրառումը, սահմանափակումները, կարևոր պարամետրերը, պահանջվող մուտքային տվյալները և իրականացված ստուգման արդյունքները:

**Ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրություններ (հղում պար.13 ր ii)**

Ա77. Ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրությունների վերաբերյալ աուդիտորի ուսումնասիրությունը հիմնված է միայն աուդիտի ընթացքում աուդիտորի համար մատչելի տեղեկատվության վրա: Ղեկավարության ենթադրություններին վերաբերող աուդիտորական ընթացակարգերը իրականացվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, այլ ոչ թե ենթադրությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով:

Ա78. Հարցերը, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրությունների ողջամտությունը ուսումնասիրելու համար ներառում են, օրինակ, հետևյալը.

- արդյո՞ք առանձին ենթադրությունները տրամաբանական են թվում,
- արդյո՞ք ենթադրությունները փոխկապակցված են և ներքուստ համապատասխան,
- արդյո՞ք ենթադրությունները տրամաբանական են թվում համախմբված կամ տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատման, կամ այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների այլ ենթադրությունների հետ համատեղ դիտարկելու դեպքում,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում արդյո՞ք ենթադրությունները պատշաճ են արտացոլում շուկայական դիտարկվող ենթադրությունները:

Ա79. Ենթադրությունները, որոնց վրա հիմնված են հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, կարող են արտացոլել ղեկավարության ակնկալիքը որոշակի նպատակների և ռազմավարության արդյունքի վերաբերյալ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր նման ենթադրությունների հիմնավոր լինելու վերաբերյալ, օրինակ՝ արդյո՞ք ենթադրությունները համապատասխան են.

- ընդհանուր տնտեսությանը և կազմակերպության տնտեսական միջավայրին,
- կազմակերպության ծրագրերին,
- նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված ենթադրություններին, եթե տեղին են,

- կազմակերպության փորձառությանը կամ նախկին պայմաններում փորձառության աստիճանին, երբ անցյալ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացնել ապագա պայմանները և դեպքերը,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ղեկավարության այլ ենթադրություններին:

Ա80. Օգտագործված ենթադրությունների հիմնավոր լինելը կարող է կախված լինել որոշակի գործողություններ իրականացնելու ղեկավարության նպատակներից և կարողությունից: Ղեկավարությունը հաճախ փաստաթղթավորում է որոշակի ակտիվների կամ պարտավորությունների վերաբերյալ նպատակները և ծրագրերը, ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը նա կարող է պահանջել իրականացնել այդ: Չնայած որ ղեկավարության նպատակների և կարողությունների վերաբերյալ ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների աստիճանը պրոֆեսիոնալ դատողության խնդիր է, աուդիտորի ընթացակարգերը կարող են ներառել հետևյալը.

- վերանայել ղեկավարության կողմից իր նպատակների իրականացման պատմությունը,
- վերանայել գրավոր ծրագրերը և այլ փաստաթղթերը, ներառյալ, եթե կիրառելի է, պաշտոնապես հաստատված բյուջեները, հաստատումները և արձանագրությունները,
- վերանայել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքերը,
- ուսումնասիրել կազմակերպության կարողությունը իրականացնելու որոշակի գործողություններ կազմակերպության տվյալ տնտեսական հանգամանքներում ներառյալ առկա պարտականությունների հետևանքները:

Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ, այնուամենայնիվ, կարող են թույլ չտալ հաշվի առնել ղեկավարության նպատակները և ծրագրերը հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարելիս: Դա հաճախ առկա է լինում իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում, քանի որ նրանց չափման նպատակը պահանջում է, որ ենթադրությունները արտացոլեն շուկայի մասնակիցների կողմից կիրառվող ենթադրությունները:

Ա81. Աուդիտորը ղեկավարության կողմից իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման նպատակով կատարված ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումնասիրելիս կարող է հաշվի առնել, օրինակ.

- եթե տեղին է, այն փաստը, արդյո՞ք ղեկավարությունը ներառել է շուկային առանձնահատուկ մուտքային տվյալները ենթադրությունների կազմման մեջ, և եթե այո, ապա ինչպե՞ս է դա կատարել,
- արդյո՞ք ենթադրությունները համապատասխանում են դիտարկելի շուկայական պայմաններին և իրական արժեքով չափվող ակտիվի կամ պարտականության բնութագրերին,
- արդյո՞ք շուկայի մասնակիցների ենթադրությունների աղբյուրները տեղին են և արժանահավատ, և ինչպե՞ս է ղեկավարությունը ընտրել օգտագործվելիք ենթադրությունները, երբ առկա են շուկայի մասնակիցների տարբեր ենթադրություններ,



- եթե տեղին է, այն փաստը, արդյոք ղեկավարությունը հաշվի է առել համեմատելի գործարքներ, ակտիվների կամ պարտավորությունների վերաբերյալ օգտագործված ենթադրությունները կամ տեղեկատվությունը, և եթե այո, ապա ինչպե՞ս է դա կատարել:

Ա82. Ավելին, իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կարող են ներառել դիտարկելի մուտքային տվյալներ, ինչպես նաև ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ: Երբ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները հիմնված են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալների վրա, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել, օրինակ, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հիմնավորում հետևյալը.

- որոշում շուկայի մասնակիցների բնութագրերը, որոնք տեղին են հաշվապահական հաշվառման գնահատման առումով,
- սեփական ենթադրություններում կատարված փոփոխությունները արտացոլելու համար շուկայի մասնակիցների տեսակետը ենթադրությունների վերաբերյալ,
- արդյո՞ք ներառել է տվյալ հանգամանքներում առկա լավագույն տեղեկատվությունը,
- եթե կիրառելի է, ինչպե՞ս են իր ենթադրություններում հաշվի առնվում համեմատելի գործարքները, ակտիվները և պարտավորությունները:

Եթե առկա են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ, ավելի հավանական է, որ աուդիտորի կողմից ենթադրությունների ուսումնասիրությունը անհրաժեշտ կլինի միացնել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով պարագրաֆ 13-ով սահմանված գնահատված ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված այլ գործողություններին: Նման դեպքերում աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինի իրականացնել այլ աուդիտորական ընթացակարգեր, օրինակ՝ զննելով համապատասխան մակարդակի ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայման և հաստատման հիմնավորող փաստաթղթերը:

Ա83. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումնասիրելիս, աուդիտորը կարող է բացահայտել մեկ կամ մի քանի կարևոր ենթադրություններ: Այդ դեպքում, դա կարող է մատնանշել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ունի գնահատման բարձր անորոշություն, ուստի կարող է առաջացնել նշանակալից ռիսկ: Նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ լրացուցիչ ձեռնարկվող գործողությունները ներկայացված են պարագրաֆներ Ա102-Ա115-ում:

#### **Վերահսկողության գործնական արդյունավետության թեստավորում (հղում պար.13 գ)**

Ա84. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ ղեկավարության վերահսկողության գործողությունների արդյունավետության թեստավորումը կարող է տեղին գործողություն լինել, եթե ղեկավարության գործընթացները լավ մշակված են, կիրառված և պահպանված, օրինակ.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայման և հաստատման վերահսկողության գործողություններ առկա են ղեկավարության համապա-

տասխան մակարդակով և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումները դուրս են բերվում կազմակերպության հաշվապահական համակարգի կողմից տվյալների նկատմամբ պարզ գործընթացի միջոցով:

Ա85. Վերահսկողության գործնական արդյունավետության թեստավորումը պահանջվում է, երբ.

- (ա) աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումից հավաստիացումների մակարդակով ակնկալվում է, որ գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության գործողությունները արդյունավետ են, կամ
- (բ) միայն համապարփակ գործողություններով հնարավոր չէ հավաստիացման մակարդակով ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:<sup>19</sup>

### **Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա86. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման նկատմամբ վերահսկողության գործողություններ կարող են առկա լինել փոքր կազմակերպություններում, սակայն նրանց օգտագործման պաշտոնական լինելը փոփոխական է: Ավելին, փոքր կազմակերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ վերահսկողության գործողություններ անհրաժեշտ չեն ելնելով ղեկավարության ակտիվ ներգրավվածությունից ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում: Շատ փոքր կազմակերպությունների դեպքում, այնուամենայնիվ, կարող են չլինել հարկ եղած վերահսկողության գործողությունները, որոնք աուդիտորը կարող է բացահայտել: Այդ պատճառով աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված միջոցները, հավանաբար, իրենց բնույթով կլինեն համապարփակ՝ աուդիտորի կողմից պարագրաֆ 13-ում նշված մեկ կամ մի քանի այլ գործողությունների հետ համատեղ:

Գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանում (հղում՝ պար.13 դ)

Ա87. Ղեկավարության գնահատման գումարի ուսումնասիրության նպատակով գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանումը կարող է հանդիսանալ տեղին գործողություն, երբ, օրինակ.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումը դուրս չի բերվում հաշվապահական համակարգի կողմից տվյալների նկատմամբ պարզ գործընթացով,
- նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը աուդիտորի կողմից ցույց է տալիս, որ ղեկավարության ընթացիկ գործընթացը հավանական չէ, որ լինի արդյունավետ,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման վերաբերյալ ղեկավարության գործընթացների նկատմամբ կազմակերպության վերահսկողության գործողությունները լավ նախագծված չեն կամ թերի են իրականացված,
- ժամանակաշրջանի վերջի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև ընկած ժամանակաշրջանի դեպքերը և գործարքները հակասում են ղեկավարության գնահատման գումարին,

<sup>19</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8:

- առկա են աուդիտորի համար մատչելի համապատասխան տվյալների այլընտրանքային աղբյուրներ, որոնք կարող են օգտագործվել գնահատման գումարի կամ տիրույթի որոշման համար:

Ա88. Եթե նույնիսկ կազմակերպության վերահսկողության գործողությունները լավ նախագծված են և պատշաճ իրականացված, գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանումը կարող է հանդիսանալ արդյունավետ գործողություն գնահատման ռիսկի նկատմամբ: Այլ իրավիճակներում, աուդիտորի նշված մոտեցումը կարող է մաս կազմել հետևյալ հարցի որոշման՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ են լրացուցիչ ընթացակարգեր և, եթե այո, ինչպիսին պետք է լինի նրանց բնույթը և աստիճանը:

Ա89. Գնահատման գումարի կամ տիրույթի մշակման համար աուդիտորի մոտեցումը կարող է փոփոխվել՝ կախված նրանից, թե ո՞րն է համարվում ամենաարդյունավետը տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է սահմանել նախնական գնահատման գումար և հետո գնահատել ենթադրությունների փոփոխություններից նրա զգայունությունը սահմանելու համար տիրույթ, որով պետք է ուսումնասիրի ղեկավարության գնահատման գումարը: Կամ այլ կերպ, աուդիտորը կարող է սահմանել տիրույթ որոշելու համար գնահատման գումարը, եթե հնարավոր է:

Ա90. Աուդիտորի հնարավորությունը սահմանելու գնահատման գումար գնահատման տիրույթի փոխարեն կախված է մի քանի գործոններից, ներառյալ օգտագործված մոդելը, առկա տվյալների բնույթը ու աստիճանը, և հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը: Ավելին, գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանումը կարող է կախված լինել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքից, որը կարող է նկարագրել հնարավոր արդյունքների ու ենթադրությունների դիտարկման հիման վրա ընտրվող գնահատման գումարը կամ նկարագրել չափման մասնավոր մեթոդ (օրինակ՝ զեղչված հավանականությամբ կշռված ակնկալվող արժեք):

Ա91. Աուդիտորը կարող է սահմանել գնահատման գումար կամ տիրույթ տարբեր եղանակներով, օրինակ.

- օգտագործելով որևէ մոդել, օրինակ՝ տվյալ ոլորտում կամ տնտեսական ճյուղում լայնորեն առկա կազմակերպության կամ աուդիտորի կողմից ստեղծված մոդել,
- ղեկավարության կողմից դիտարկված այլընտրանքային ենթադրությունների կամ արդյունքների հետագա զարգացմամբ, օրինակ՝ ներդնելով այլ ենթադրությունների խումբ,
- մասնակի փորձառություն ունեցող անձի ներգրավմամբ մոդելի մշակման կամ գործարկման կամ տեղին ենթադրությունների տրամադրման համար,
- այլ համեմատելի պայմաններին, գործարքներին կամ դեպքերին կամ, եթե տեղին է, համեմատելի ակտիվների կամ պարտավորությունների շուկաներին հղմամբ:

**Ղեկավարության ենթադրությունների կամ մեթոդների վերաբերյալ պատկերացումները**  
(հղում պար.13 դ. i)

Ա92. Երբ աուդիտորը սահմանում է գնահատման գումարը կամ տիրույթը և օգտագործում ենթադրություններ կամ մեթոդներ, որոնք տարբերվում են ղեկավարության

կողմից օգտագործվածներից, ապա պարագրաֆ 13-ի դ-ի i-ն պահանջում է, որ աուդիտորը բավարար պատկերացում կազմի ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարելիս օգտագործված ենթադրությունների կամ մեթոդների վերաբերյալ: Այդ պատկերացումը աուդիտորին տալիս է տեղեկատվություն, որը կարող է տեղին լինել աուդիտորի կողմից համապատասխան գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանման համար: Ավելին, այն օժանդակում է աուդիտորին հասկանալու և ուսումնասիրելու ղեկավարության գնահատման գումարից կարևոր տարբերությունները: Օրինակ՝ տարբերությունը կարող է առաջանալ, քանի որ աուդիտորը ղեկավարության համեմատ օգտագործում է տարբեր, բայց համարժեքորեն ընդունելի ենթադրություններ: Դա կարող է ցույց տալ, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը խիստ զգայուն է որոշ ենթադրությունների հետ համեմատած, ուստի ենթակա է գնահատման բարձր անորոշության՝ մատնանշելով, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կարող է ներկայացնել նշանակալից ռիսկ: Այլ դեպքում, տարբերությունը կարող պատճառ լինել ղեկավարության կողմից կատարված մեխանիկական սխալի: Հանգամանքներից ելնելով՝ աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել եզրահանգումներ կատարելիս ղեկավարության հետ քննարկել օգտագործված ենթադրությունների հիմքերը և նրանց ընդունելի լինելը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու մոտեցումների տարբերությունները՝ եթե այդպիսիք կան:

### **Տիրույթի նեղացում (հղում պար.13 (դ) (ii))**

Ա93. Երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ ղեկավարության գնահատման գումարի ուսումնասիրման համար հարմար է տիրույթի օգտագործումը (աուդիտորի տիրույթ), ապա գործում է պարագրաֆ 13-ի դ-ի ii-ի պահանջը, ըստ որի այդ տիրույթը պետք է ներառի բոլոր <<ողջամիտ արդյունքները>>, այլ ոչ թե բոլոր հնարավոր արդյունքները: Տիրույթը, որպեսզի լինի օգտակար, չի կարող ընդգրկել բոլոր հնարավոր արդյունքները, քանի որ նման տիրույթը կլինի չափից ավելի լայն աուդիտի նպատակների համար: Աուդիտորի տիրույթը օգտակար է և արդյունավետ, երբ այն բավարար չափով նեղ է, ինչը աուդիտորին հնարավորություն է տալիս եզրահանգելու՝ արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումը խեղաթյուրված է, թե ոչ:

Ա94. Սովորաբար, տիրույթը, որը նեղացվել է հավասարվելով արդյունավետ էականության գումարին կամ ավելի փոքրացվել, համապատասխան է ղեկավարության գնահատման գումարի ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգման համար: Սակայն, որոշ տնտեսության ճյուղերում, մասնավորապես, կարող է հնարավոր չլինել տիրույթը նեղացնել մատնանշված գումարից ներքև: Դա անհրաժեշտաբար չի բացառում հաշվապահական հաշվառման գնահատման ճանաչումը, սակայն կարող է մատնանշել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը այնպիսին է, որ առաջացնում է նշանակալից ռիսկ: Նշանակալից ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկվող լրացուցիչ միջոցները նկարագրված են պարագրաֆներ Ա102-Ա115-ում:

Ա95. Տիրույթի նեղացումը մինչև այն աստիճան, որ տիրույթի ներսում բոլոր արդյունքները կարող են համարվել ողջամիտ, կարելի է հասնել:

- (ա) տիրույթից բացառելով տիրույթի ծայրահեղ այն արդյունքները, որոնք ըստ աուդիտորի դատողության քիչ հավանական են, և
- (բ) շարունակելով նեղացնել տիրույթը՝ հիմնվելով առկա աուդիտորական ապացույցների վրա, մինչև աուդիտորը եզրահանգում է, որ տիրույթի ներսում բոլոր արդյունքները ողջամիտ են: Որոշ բացառիկ դեպքերում աուդիտորը կարող է տիրույթը նեղացնել այնքան, որ աուդիտորական ապացույցը նշի գնահատման գումարը:

*Դիտարկումը՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է մասնակի հմտություն կամ գիտելիք (հղում՝ պար.14)*

Ա96. Աուդիտի պլանավորման ժամանակ, աուդիտորից կարող է պահանջվել հստակեցնել աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամկետները կամ աստիճանը:<sup>20</sup> Այն կարող է ներառել, ըստ անհրաժեշտության, մասնակի հմտություն կամ գիտելիք ունեցող անձանց ներգրավում: Ավելին, ԱՄՍ 220-ը պահանջում է, որ աուդիտի առաջադրանքի ղեկավարը համոզված լինի, որ աուդիտի թիմը և աուդիտորի արտաքին փորձագետները, որոնք աուդիտի թիմի մաս չեն կազմում, համախմբված լինելով ունեն անհրաժեշտ կարողություններ և հմտություններ իրականացնելու աուդիտի առաջադրանքը:<sup>21</sup> Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը, իր փորձառությունից և առաջադրանքի հանգամանքներից ելնելով, կարող է համարել, որ անհրաժեշտ է մասնակի հմտություն և գիտելիք հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեկ կամ մի քանի հատկանիշների կապակցությամբ:

Ա97. Հարցերը, որոնք կարող են ազդել աուդիտորի որոշման վրա, թե արդյոք կպահանջվեն մասնագիտական գիտելիքներ և հմտություններ, ներառում են օրինակ.

- տվյալ ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի տարրի բնույթից տվյալ գործունեության կամ տնտեսության ճյուղի մեջ (օրինակ՝ հանքային պաշարներ, գյուղատնտեսական ակտիվներ, բարդ ֆինանսական գործիքներ),
- գնահատման բարձր անորոշությունից,
- բարդ հաշվարկների կամ մասնակի մոդելների ներգրավվածությունից, օրինակ, երբ գնահատվում են իրական արժեքները առանց դիտարկելի շուկայի,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների բարդությունից, ներառյալ այն հարցը, թե արդյո՞ք առկա են տարբեր մեկնաբանությունների, կամ հակասական կամ մշակվող գործելակերպերի ենթակա ոլորտներ,
- գնահատված ռիսկի նկատմամբ աուդիտորի կողմից ակնկալվող գործողություններից:

Ա98. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեծամասնության համար, նույնիսկ երբ առկա է գնահատման անորոշություն, քիչ հավանական է, որ մասնակի հմտությունների կամ գիտելիքների անհրաժեշտություն կլինի: Օրինակ՝ քիչ հավանական է, որ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ անհրաժեշտ կլինեն, որպեսզի աուդիտորը ուսումնասիրի կասկածելի հաշիվների նկատմամբ ձևավորած պահուստները:

<sup>20</sup> ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆ 8 ե:

<sup>21</sup> ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14:

Ա99. Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է չունենալ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ, երբ հարցը վերաբերում է հաշվապահությունից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտի, և պետք է այն ստանալ աուդիտորի փորձագետից: ԱՄՍ 620-ը<sup>22</sup> սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց՝ որոշելու համար աուդիտորի կողմից փորձագետ ներգրավելու անհրաժեշտության և աուդիտորի կողմից փորձագետի աշխատանքի օգտագործման հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվության հարցերը:

Ա100. Ավելին, որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ անհրաժեշտ է ձեռք բերել մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ հաշվապահության կամ աուդիտի ոլորտի վերաբերյալ: Նման հմտություններ կամ գիտելիքներ ունեցող անձինք կարող են ներգրավվել աուդիտորական ընկերության ներսից կամ աուդիտորական ընկերությունից դուրս: Երբ նման անձինք առաջադրանքում իրականացնում են աուդիտորական ընթացակարգեր, ապա նրանք կազմում են աուդիտորական առաջադրանքի թիմի մաս, հետևաբար, ենթակա են ԱՄՍ 220-ի պահանջներին:

Ա101. Կախված աուդիտորի գիտելիքներից և աուդիտորի կողմից ներգրավված փորձագետների կամ մասնակի հմտությունների կամ գիտելիքներ ունեցող այլ անձանց հետ աշխատանքային փորձառությունից՝ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ներգրավված անձանց հետ քննարկել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են, օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները, որպեսզի հստակեցվի, որ նրանց աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին:

## **Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր (հղում պար.15)**

Ա102. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական գնահատումների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի հետագա համապարփակ ընթացակարգերը նպատակաուղղված են ուսումնասիրելու.

- (ա) ինչպիսի՞ն է ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա գնահատման անորոշության ազդեցությունը, և այն ազդեցությունը, որ այդ անորոշությունը կարող է ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատման ճանաչման վրա, և
- (բ) առնչվող բացահայտումների պատշաճությունը:

### *Գնահատման անորոշություն*

## **Գնահատման անորոշության վերաբերյալ ղեկավարության նկատառումը (հղում պար.15 ա)**

Ա103. Ղեկավարությունը, հանգամանքներից ելնելով, տարբեր մեթոդների միջոցով կարող է ուսումնասիրել հաշվապահական հաշվառման գնահատման այլընտրան-

<sup>22</sup> ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործում>>:

քային ենթադրությունները և արդյունքները: Ուսումնասիրության մեթոդներից մեկը զգայունության վերլուծությունն է: Այն ներառում է հաշվարկ այն բանի վերաբերյալ՝ թե ինչպե՞ս է հաշվապահական հաշվառման գնահատման գումարը փոխվում տարբեր ենթադրությունների ժամանակ: Նույնիսկ իրական արժեքով չափվող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար կարող են լինել փոփոխություններ, քանի որ շուկայի տարբեր մասնակիցներ օգտագործում են տարբեր ենթադրություններ: Զգայունության վերլուծությունը կարող է ղեկավարության կողմից առաջացնել արդյունքների մի քանի տարբերակների մշակում, որոնք երբեմն բնութագրվում են որպես արդյունքների տիրույթ, ինչպես օրինակ՝ <<հոռետեսական>> կամ <<լավատեսական>> տարբերակները:

Ա104. Զգայունության վերլուծությունը կարող է ցույց տալ, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը զգայուն չէ տվյալ ենթադրության փոփոխության նկատմամբ: Այլ դեպքում, այն կարող է ցույց տալ, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ավելի զգայուն է մեկ կամ մի քանի ենթադրություններից, որոնք հայտնվում են աուդիտորի ուշադրության կենտրոնում:

Ա105. Սա չի նախատեսում, որ գնահատման անորոշության դիտարկման մի որոշակի մեթոդ (ինչպես օրինակ՝ զգայունության վերլուծությունը) ավելի պատշաճ է, քան մյուսները կամ, որ ղեկավարության կողմից տարբեր ենթադրությունների կամ արդյունքների դիտարկումը պարտադիր է կատարել ծավալուն փաստաթղթավորմամբ հիմնավորված մանրամասն գործընթացով: Կարևոր է, թե արդյո՞ք ղեկավարությունը ուսումնասիրել է գնահատման անորոշության հնարավոր ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա, այլ ոչ թե դրա իրականացման առանձնահատուկ ձևը: Հետևաբար, եթե ղեկավարությունը չի դիտարկել այլընտրանքային ենթադրություններ կամ արդյունքներ, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել ղեկավարության հետ քննարկել և պահանջել հիմնավորում, թե ինչպե՞ս է նա դիտարկել անորոշության հնարավոր ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա:

### **Փոքր կազմակերպությունների առանձնահատուկ դիտարկումներ**

Ա106. Փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել պարզ միջոցներ գնահատման անորոշության դիտարկման համար: Ավելին աուդիտորի կողմից առկա փաստաթղթերի վերանայման, աուդիտորը կարող է ղեկավարությանն ուղղված հարցումների միջոցով ձեռք բերել այլ աուդիտորական ապացույցներ ղեկավարության կողմից այլընտրանքային ենթադրությունների կամ արդյունքների դիտարկման վերաբերյալ: Ավելին միևնույն ժամանակ ղեկավարությունը կարող է չունենալ փորձառություն այլընտրանքային արդյունքների կամ այլ կերպ հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը հասցեագրելու համար: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է ղեկավարությանը բացատրել այն իրականացնելու գործընթացը կամ առկա տարբեր մեթոդները, ինչպես նաև համապատասխան փաստաթղթավորումը: Սակայն դա ղեկավարությանը չի ազատում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման պատասխանատվությունից:

Ա107. Հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելիս օգտագործված ենթադրությունը կարող է կարևոր համարվել, եթե ենթադրության ողջամիտ փոփոխությունը կարող է էականորեն ազդել հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման վրա:

Ա108. Ղեկավարության գիտելիքների հիման վրա կատարված կարևոր ենթադրությունների հիմնավորումը կարելի է ստանալ ռազմավարական վերլուծությունների և ռիսկերի կառավարման ղեկավարության շարունակական գործընթացից: Նույնիսկ, առանց պաշտոնապես սահմանված ընթացակարգերի, ինչը կարող է հանդիպել փոքր ընկերություններում, աուդիտորը կարող է ուսումնասիրել ենթադրությունները ղեկավարության հետ հարցումների և քննարկումների միջոցով այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ համատեղ, որպեսզի ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

Ա109. Աուդիտորի նկատառումները ղեկավարության կատարած ենթադրությունների ուսումնասիրության հետ կապված ներկայացված են պարագրաֆներ Ա77-Ա83-ում:

### **Ղեկավարության միտումները և կարողությունները (հղում պար.15 գ)**

Ա110. Աուդիտորի նկատառումները ղեկավարության կատարած ենթադրությունների և ղեկավարության միտումների և կարողությունների վերաբերյալ ներկայացված են պարագրաֆներ Ա13-ում և Ա80-ում:

### **Տիրույթի սահմանում (հղում պար.16)**

Ա111. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ղեկավարությունը կարող է բավարարված լինել, որ ինքը կարողացել է պատշաճ կերպով հաշվի առնել գնահատման անորոշության ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա, ինչը կարող էր առաջացնել նշանակալից ռիսկ: Սակայն որոշ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է ղեկավարության ջանքերը համարել անբավարար: Դա կարող է լինել այն դեպքում, օրինակ, երբ ըստ աուդիտորի դատողության.

- չի կարելի ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հասցեագրել գնահատման անորոշության ազդեցությունը,
- անհրաժեշտ է ավելի խորը ուսումնասիրել հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշության աստիճանը, օրինակ, երբ աուդիտորը տեղյակ է նման հանգամանքներում նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքների լայն փոփոխականության մասին,
- քիչ հավանական է, որ կարելի է ձեռք բերել այլ աուդիտորական ապացույց, օրինակ՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերից,
- կարող է առկա լինել ղեկավարության կողմնակալության հայտանիշներ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս:



Ա112. Աուդիտորի նկատառումները այդ նպատակով տիրույթի սահմանման հետ կապված նկարագրված են պարագրաֆներ Ա87-Ա95-ում:

### *Ճանաչման և չափման հայտանիշներ*

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում պար.17 ա)**

Ա113. Երբ ղեկավարությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ճանաչել է ֆինանսական հաշվետվություններում, աուդիտորի ուսումնասիրությունը սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափումը բավարար չափով արժանահավատ է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին համապատասխանելու համար:

Ա114. Չճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված, աուդիտորի ուսումնասիրությունը սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչման հայտանիշները բավարարվել են: Եթե նույնիսկ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը չի ճանաչվել, և աուդիտորը եզրահանգում է, որ այդ մոտեցումը պատշաճ է, կարող է առաջանալ տվյալ հանգամանքները բացահայտելու անհրաժեշտություն ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում: Աուդիտորը նաև կարող է որոշել, որ անհրաժեշտ է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել կարևոր անորոշության վրա՝ աուդիտորական եզրակացությունում ներառելով <<Հանգամանքների լուսաբանում>> պարագրաֆը: ԱՄՍ 706-ը<sup>23</sup> սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց նման պարագրաֆների վերաբերյալ:

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման հիմքերը (հղում պար.17 բ)**

Ա115. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված, որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ենթադրում են, որ իրական արժեքը կարելի է արժանահավատորեն չափել՝ որպես նախապայման իրական արժեքի չափումը կամ բացահայտումը պահանջելու կամ թույլատրելու համար: Այս պարագայում այդ ենթադրությունը կարելի է կասկածի տակ դնել, երբ առկա չէ չափման համապատասխան մեթոդ կամ հիմքեր: Նման դեպքերում աուդիտորի ուսումնասիրությունը սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք ղեկավարության հիմնավորումը ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքով սահմանված իրական արժեքի ենթադրության տեղին չլինելու վերաբերյալ համապատասխան է:

#### **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամիտ լինելու ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում (հղում պար.18)**

Ա116. Ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի հիման վրա աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ապացույցը մատնանշում է հաշվապահական հաշվառման գնահա-

<sup>23</sup> ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>:

տում, որը տարբերվում է ղեկավարության գնահատման գումարից: Երբ աուդիտորական ապացույցը հիմնավորում է գնահատման գումարը, ապա աուդիտորի գնահատման գումարի և ղեկավարության գնահատման գումարի միջև տարբերությունը հանդիսանում է խեղաթյուրում: Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի գնահատման տիրույթի օգտագործումը տրամադրում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ղեկավարության գնահատման գումարը, որը գտնվում է տիրույթից դուրս, չի հիմնավորվի աուդիտորական ապացույցներով: Նման դեպքերում խեղաթյուրումը ավելի փոքր չէ, քան ղեկավարության գնահատման գումարի և աուդիտորի տիրույթի ամենամոտ գտնվող գումարի տարբերությունը:

Ա117. Եթե ղեկավարությունը՝ հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ սուբյեկտիվ նկատառումներից ելնելով, նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ փոխել է հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կամ նրա կատարման մեթոդը, ապա աուդիտորը աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կարող է եզրահանգել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը խեղաթյուրված է ղեկավարության կողմից կամայական փոփոխության պատճառով կամ դա դիտարկել որպես ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշ (տես պարագրաֆներ Ա124-Ա125-ը):

Ա118. ԱՄՍ 450-ը<sup>24</sup> տրամադրում է ուղեցույց ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված խեղաթյուրումների ազդեցության վերաբերյալ աուդիտորի ուսումնասիրության նպատակով խեղաթյուրումների տարբերակման համար: Հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված՝ խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած խեղաթյուրման պատճառը կարող է լինել.

- խեղաթյուրումը, որը կասկած չի հարուցում (փաստացի խեղաթյուրում),
- տարբերությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության դատողության հետ, որը աուդիտորը համարում է չհիմնավորված, կամ հաշվապահական քաղաքականության ընտրությունը կամ կիրառությունը, որը աուդիտորը համարում է անհամապատասխան (դատողության խեղաթյուրում),
- բազմության մեջ խեղաթյուրումների աուդիտորի լավագույն գնահատումը, որը ներառում է աուդիտորական ընտրանքում բացահայտված խեղաթյուրումների կանխատեսումը ողջ բազմության վրա (կանխատեսվող խեղաթյուրումներ):

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ ներառող որոշ դեպքերում խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ այդ հանգամանքների միացման արդյունքում՝ առանձին բացահայտումը դարձնելով դժվար կամ անհնարին:

Ա119. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջով կամ կամավոր բացահայտված, առնչվող բացահայտումների հիմնավորվածության ուսումնասիրությունը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատման աուդիտի ժամանակ կիրառվող հիմնականում նույն նկատառումները:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>:

## Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ

Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին համապատասխան բացահայտումներ (հղում՝ պար.19)

Ա120. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին համապատասխան ներկայացումը ներառում է էական հարցերի պատշաճ բացահայտում: Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է թույլատրել կամ սահմանել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող բացահայտումները, և որոշ կազմակերպություններ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում կամավոր կերպով բացահայտել լրացուցիչ տեղեկատվություն: Այդ բացահայտումները կարող են ներառել, օրինակ.

- օգտագործված ենթադրությունները,
- գնահատման կիրառված մեթոդը, ներառյալ որևէ ընդունելի մոդելը,
- գնահատման մեթոդի ընտրության հիմքերը,
- նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ մեթոդի փոփոխության ազդեցությունը,
- գնահատման անորոշության աղբյուրները և հետևանքները:

Այդ բացահայտումները տեղին են օգտագործողների համար՝ հասկանալու ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պետք է ձեռք բերվեն բացահայտումների ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին համապատասխանության վերաբերյալ:

Ա121. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել որոշակի բացահայտումներ անորոշությունների վերաբերյալ: Օրինակ՝ որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներ ներկայացնում են.

- գնահատման անորոշության հիմնական ենթադրությունների և այլ աղբյուրների բացահայտումը, որոնք ունեն ակտիվների և պարտավորությունների ընթացիկ արժեքի վրա էական ճշգրտում առաջացնելու նշանակալից ռիսկ: Այդ պահանջները կարող են նկարագրվել՝ օգտագործելով տերմիններ, ինչպես օրինակ՝ «Գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրներ» կամ «Կրիտիկական հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ»,
- հնարավոր արդյունքների տիրույթի և տիրույթը սահմանելու համար օգտագործված ենթադրությունների բացահայտում,
- կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և արդյունքների վրա իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կարևորության բացահայտում,
- որակական բացահայտումներ, ինչպես օրինակ ռիսկայնությունը և նրանց առաջացման պատճառները, ռիսկերի ղեկավարման կազմակերպության նպատակները, քաղաքականությունը և ընթացակարգերը, ռիսկերի չափման կիրառվող մեթոդները և այդ որակական սկզբունքների փոփոխությունները նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ,
- քանակական բացահայտումներ, ինչպես օրինակ՝ կազմակերպության ռիսկայնության աստիճանը՝ ելնելով կազմակերպության հիմնական ղեկավար անձնա-

կազմին տրամադրված տեղեկատվությունից, որը ներառում է վճարունակության ռիսկը, իրացվելիության ռիսկը և շուկայի ռիսկը:

*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված նշանակալից ռիսկ առաջացնող գնահատման անորոշության բացահայտումները* (հղում՝ պար.20)

Ա122. Նշանակալից ռիսկ պարունակող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված նույնիսկ եթե բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին, աուդիտորը, ելնելով հանգամանքներից և փաստերից, կարող է եզրակացնել, որ գնահատման անորոշության բացահայտումը անբավարար է: Գնահատման անորոշության բացահայտման բավարար լինելու վերաբերյալ աուդիտորի որոշման կարևորությունը աճում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման հնարավոր արդյունքների տիրույթի էականության համեմատ աճին զուգընթաց (տես պարագրաֆ Ա94-ում առնչվող քննարկումը):

Ա123. Որոշ դեպքերում աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել խթանել ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում գնահատման անորոշության հետ կապված անորոշությունների նկարագրումը: ԱՄՍ 705-ը<sup>25</sup> տրամադրում է ուղեցույց աուդիտորի կարծիքի հետևանքների վերաբերյալ, երբ աուդիտորը համոզված է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից գնահատման անորոշության բացահայտումը անբավարար է կամ ապակողմնորոշող:

### **Ղեկավարության հնարավոր կանխակալության հայտանիշներ** ( հղում՝ պար.21)

Ա124. Աուդիտի ընթացքում, աուդիտորը կարող է տեղեկանալ ղեկավարության կողմից կատարված դատողությունների և որոշումների մասին, որոնք առաջացնում են ղեկավարության հնարավոր կանխակալության հայտանիշներ: Նման հայտանիշները կարող են ազդել աուդիտորի եզրահանգման վրա, թե արդյո՞ք աուդիտորի ռիսկի գնահատումը և դրանց նկատմամբ ձեռնարկված միջոցները շարունակում են տեղին լինել, և աուդիտորը կարող է դիտարկել դրանցից բխող հետևանքը աուդիտի հետագա ընթացքի վրա: Ի լրումն, դրանք կարող են ազդել աուդիտորի գնահատման վրա՝ արդյո՞ք ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումից, ինչպես ներկայացված է ԱՄՍ 700-ում:<sup>26</sup>

Ա125. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության օրինակները ներառում են.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ նրանց կատարման մեթոդի փոփոխություն, երբ ղեկավարությունը ընդունել է սուբյեկտիվ որոշում հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար կազմակերպության ներքին ենթադրությունների օգտագործում, երբ դրանք հակասում են դիտարկելի շուկայական ենթադրություններին,

<sup>25</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

<sup>26</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>:

- կարևոր ենթադրությունների ընտրությունը կամ կառուցումը, որոնք տրամադրում են ղեկավարության նպատակների համար նախընտրելի գնահատման գումար,
- գնահատման գումարի ընտրություն, որը կարող է մատնանշել լավատեսության կամ հոռետեսության հետագիծ:

### **Գրավոր հայտարարություններ (հղում՝ պար.22)**

Ա126 ԱՄՍ 580-ը<sup>27</sup> քննարկում է գրավոր հայտարարությունների օգտագործումը: Գնահատման անորոշության բնույթից, էականությունից և աստիճանից կախված ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող գրավոր հայտարարությունները կարող են ներառել հետևյալ հայտարարությունները.

- ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համատեքստում ղեկավարության կողմից օգտագործված չափման գործընթացի՝ ներառյալ կից ենթադրությունները և մոդելները, համապատասխանության և այդ գործընթացի հետևողական կիրառման վերաբերյալ,
- այն մասին, որ ենթադրությունները ճիշտ են արտացոլում ղեկավարության մտադրությունը և ունակությունը կազմակերպության անունից հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին և բացահայտումներին առնչվող որոշակի գործողություններ իրականացնելու հետ կապված,
- որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված բացահայտումներն ամբողջական են և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին,
- որ չկան ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ բացահայտումների ճշգրտում պահանջող հետագա դեպքեր:

Ա127.Ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչված կամ չբացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար՝ գրավոր հայտարարությունները նաև կարող են ներառել հետևյալը.

- ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչման կամ բացահայտման հայտանիշների չբավարարման որոշման համար օգտագործված հիմքերը պատշաճ են (տես պարագրաֆ Ա114-ը),
- իրական արժեքով չչափված կամ չճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի իրական արժեքի պահանջի սահմանված ենթադրությունների տեղին չլինելու վերաբերյալ ղեկավարության կողմից օգտագործված հիմքերը պատշաճ են (տես պարագրաֆ Ա115-ը):

### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար.23)**

Ա128.Աուդիտի ընթացքում բացահայտված ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշների փաստաթղթավորումը օժանդակում է աուդիտորին՝ եզրահանգելու՝ արդյո՞ք աուդիտորի ռիսկի գնահատման և նրանց նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունները շարունակում են տեղին լինել, և արդյո՞ք

<sup>27</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>:

ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները գերծ են էական խեղաթյուրումներից: Տես պարագրաֆ Ա125-ը ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշների օրինակների վերաբերյալ:

**Հավելված**  
(հղում պար.Ա1)

## **Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում**

Սույն հավելվածի նպատակն է միայն ապահովել տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն իրական արժեքի չափման և բացահայտման վերաբերյալ ընդհանուր քննարկում՝ հիմնական գաղափարի և ենթատեքստի համար:

1. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները պահանջում կամ թույլատրում են ֆինանսական հաշվետվություններում իրական արժեքի բազմազան չափումներ և բացահայտումներ: Նրանք տարբերվում են նաև ուղեցույցների խորությամբ, որոնք տրամադրում են ակտիվների ու պարտավորությունների և նրանց կից բացահայտումների չափման հիմքեր: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակներ տալիս են մանրակրկիտ ուղեցույց, մի մասը տալիս են ընդհանուր ուղեցույց, իսկ մյուսներն էլ ընդհանրապես ուղեցույց չեն տալիս: Ի լրումն, նաև առկա է տնտեսության որոշ ճյուղերին յուրահատուկ իրական արժեքի չափումների և բացահայտումների գործելաոճ:
2. Իրական արժեքի սահմանումները կարող են տարբերվել ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում կամ նույն շրջանակում տարբեր ակտիվների, պարտավորությունների կամ բացահայտումների հետ կապված: Օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՄՍ) 39-ը<sup>28</sup> իրական արժեքը սահմանում է որպես «գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել գիտակից պատրաստակամ անձանց միջև պարզած ձեռքի գործարքի ժամանակ»>: Իրական արժեքի սկզբունքը սովորաբար ենթադրում է ընթացիկ գործարք, և ոչ թե անցյալ կամ ապագա որևէ պահին կատարվող: Հետևաբար, իրական արժեքի չափման գործընթացը կփնտրի այն գնահատվող գումարը, որով տվյալ գործարքը կարող էր տեղի ունենալ: Ի լրումն, տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր տերմիններ, ինչպես օրինակ՝ «կազմակերպությանը յուրահատուկ արժեք»>, «օգտագործման արժեք»> կամ նմանատիպ տերմիններ, բայց կարող են դեռևս գտնվել սույն ԱՄՍ-ի իրական արժեքի սկզբունքի շրջանակում:
3. Ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակները կարող են ժամանակի ընթացքում իրական արժեքի փոփոխությանը վերաբերել տարբեր կերպ: Օրինակ՝ մասնավոր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը կարող է պահանջել, որ որոշ ակտիվների կամ պարտավորությունների իրական արժեքի փոփոխությունները արտացոլվեն անմիջապես սեփական կապիտալում, մինչդեռ այդ փոփոխությունները

<sup>28</sup> ՀՀՄՍ 39, «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչում և չափում»>:

այլ շրջանակներում կարող են արտացոլվել ֆինանսական արդյունքներում: Որոշ շրջանակներում, որոշումը՝ արդյո՞ք կիրառել իրական արժեքի հաշվառում, կամ ինչպե՞ս է կիրառվում, կախված է ղեկավարության մտադրությունից՝ իրականացնելու որոշակի գործողություններ տվյալ ակտի կամ պարտավորության նկատմամբ:

4. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են պահանջել որոշ յուրահատուկ իրական արժեքի չափումներ կամ բացահայտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում, և սահմանել կամ թույլատրել դրանք տարբեր աստիճաններով: Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները կարող են.
  - սահմանել չափման, ներկայացման կամ բացահայտման պահանջներ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված կամ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված, կամ կից ներկայացված տեղեկատվության համար,
  - թույլատրել կազմակերպությանը ընտրելու իրական արժեքի չափման մասնակի մեթոդ կամ միայն այն դեպքում, երբ որոշակի հայտանիշ բավարարվել է,
  - սահմանել իրական արժեքի որոշման յուրահատուկ մեթոդ, օրինակ՝ անկախ գնահատման կամ զեղչված դրամական հոսքերի յուրահատուկ մոտեցումների միջոցով,
  - թույլատրել ընտրություն իրական արժեքի չափման տարբեր մեթոդների միջև (ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը կարող է տալ կամ չտալ ընտրության հայտանիշ), կամ
  - չտրամադրել իրական արժեքի չափման կամ իրական արժեքի բացահայտման ուղեցույց, բացի նրանց օգտագործման ընդհանուր կամ գործնական լինելը, օրինակ՝ տնտեսության ճյուղի գործելաոճը:
  
5. Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ենթադրում են, որ ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքը կարելի է արժանահավատորեն չափել՝ որպես նախապայման իրական արժեքի չափման կամ բացահայտման պահանջի կամ թույլատվության համար: Որոշ դեպքերում, այդ ենթադրությունը կարելի է կասկածի տակ դնել, երբ ակտիվը կամ պարտավորությունը չունի սակարկված շուկայական գին ակտիվ շուկայում, և որի համար իրական արժեքի չափման այլ մեթոդները հստակորեն համապատասխան կամ կիրառելի չեն: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են որոշել իրական արժեքի առաջնայնությունը, որը տարբերակում է իրական արժեքի ստացման մուտքային տվյալները՝ ակտիվ շուկայական գների հստակորեն <<դիտարկելի մուտքային տվյալներից>> մինչև <<ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ>>, որոնք ներառում են կազմակերպության սեփական դատողությունները շուկայի մասնակիցների ակնկալվող ենթադրությունների վերաբերյալ:
  
6. Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ պահանջում են գնահատման տեղեկատվության որոշակի յուրահատուկ ճշգրտումներ կամ փոփոխություններ, կամ տվյալ ակտիվին կամ պարտավորությանը հատուկ այլ նկատառումներ: Օրինակ՝ ներդրումային գույքի հաշվառումը կարող է պահանջել ճշգրտումներ կատարել գնահատված շուկայական գնի նկատմամբ, օրինակ՝ ճշգրտումներ վաճառքի ժամանակ փակվող գնի, գույքի վիճակի ու գտնվելու վայրի և այլնի համար: Նմանապես, եթե տվյալ ակտիվի շուկան ակտիվ չէ, հրատարակված գները, կարող է անհրաժեշտ լինի ճշգրտել կամ փոփոխել ավելի պատշաճ իրական արժեք ստանալու

համար: Օրինակ՝ գնանշված շուկայական գինը կարող է իրական արժեքի ցուցանիշ չլինել, եթե շուկան հազվադեպ է ակտիվ, լավ հիմնավորված չէ, կամ սակավ թվով միավորներ են վաճառում՝ ի համեմատություն միավորների ընդհանուր քանակի առկայության: Հետևաբար, այդ շուկայական գները պետք է ճշգրտվեն կամ փոփոխվեն: Շուկայական տեղեկատվության այլընտրանքային աղբյուրներ կարող են անհրաժեշտ լինել նման ճշգրտումներ կամ փոփոխություններ կատարելու համար: Ի լրումն, նման դեպքերում, տրված գրավը, (օրինակ՝ երբ գրավը կցված է որոշակի տեսակի պարտավորությունում ներդրմանը) կարող է անհրաժեշտ լինի հաշվի առնել տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը կամ հնարավոր արժեզրկումը:

7. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մեծ մասում իրական արժեքի սկզբունքը հիմնված է կազմակերպության անընդհատության սկզբունքի վրա՝ առանց որևէ մտադրության կամ անհրաժեշտության լուծարել կամ էականորեն կրճատել գործունեությունը, կամ ստանձնել անբարենպաստ գործարքներ: Հետևաբար, նման դեպքում իրական արժեքը չի լինի այն գումարը, որը կազմակերպությունը կարող է ստանալ կամ վճարել պարտադրվող գործարքների, ոչ կամավոր լուծարման կամ վտանգված վաճառքների ժամանակ: Մյուս կողմից, տվյալ տնտեսության ճյուղի առանձնահատուկ ընդհանուր տնտեսական պայմանները կամ իրավիճակը կարող են առաջացնել շուկայի ոչ իրացվելիություն և պահանջել, որ իրական արժեքը կանխատեսվի վտանգված վաճառքի կամ զգալիորեն նվազեցված գներով: Սակայն կազմակերպությունը ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքի որոշման համար կարող է հաշվի առնել իր ընթացիկ տնտեսական և գործունեության իրավիճակը, եթե դա սահմանված կամ թույլատրված է իր ֆինանսական հաշվետվությունների շիմունքով, և այդ հիմունքը կարող է հստակեցնել կամ չհստակեցնել, թե ինչպես է դա կատարվում: Օրինակ՝ ղեկավարության ծրագիրը՝ որոշակի գործնական նպատակներից ելնելով, արագացված կերպով օտարել իր ակտիվը, կարող է տեղին լինել ակտիվի իրական արժեքի որոշման համար:

## **Իրական արժեքի չափման տարածվածությունը**

8. Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում դառնում են խիստ տարածված: Ֆինանսական հաշվետվություններում իրական արժեքներ կարող են հանդիպել տարբեր դեպքերում՝ ներառյալ հետևյալ իրական արժեքի չափումները.
  - որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ, ինչպես օրինակ՝ իրացվելի արժեթղթերը կամ ֆինանսական գործիքի մարման պարտավորությունը, որոնք պարբերաբար չափվում են <<շուկայական գնով>> ,
  - սեփական կապիտալի որոշակի բաղադրիչներ, օրինակ՝ սեփական կապիտալի հատկանիշ պարունակող որոշ ֆինանսական գործիքների ճանաչման, չափման և ներկայացման հաշվառումը, ինչպես օրինակ՝ տիրապետողի հայեցողությամբ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելի պարտատոմս,
  - գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Օրինակ՝ գործունեության միավորման ժամանակ գործունեության ձեռքբերման հետ կապված գուդվիլի հաշվարկը սովորաբար հիմնված է ձեռք բերված որոշելի ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքի և տրված փոխհատուցման իրական արժեքի վրա,



- որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ, որոնք ճշգրտվում են իրական արժեքի մեկ անգամյա հիմունքով: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են պահանջել իրական արժեքի չափում, որպեսզի գումարի վերածեն ակտիվների կամ ակտիվների խմբի ճշգրտումը արժեզրկման որոշման ժամանակ, օրինակ՝ գործունեության միավորման ժամանակ գուդվիլի արժեզրկման թեստ՝ հիմնված սահմանված գործող կազմակերպության կամ հաշվետու միավորման իրական արժեքի վրա, որի արժեքը հետագայում բաշխվում է կազմակերպության կամ միավորած ակտիվների խմբի և պարտավորությունների վրա, որպեսզի դուրս բերվի անուղղակի գուդվիլը՝ ձևակերպված գուդվիլի հետ համեմատելու համար,
- ակտիվների կամ պարտավորությունների հանրագումար: Որոշ դեպքերում, ակտիվների կամ պարտավորությունների դասի կամ խմբի չափումը պահանջում է գումարել տվյալ դասի կամ խմբի առանձին ակտիվների կամ պարտավորությունների իրական արժեքները: Օրինակ՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն տարաբաշխված վարկային պորտֆելի չափումը կարող է հիմնված լինել պորտֆելի բաղադրիչ որոշ վարկային դասերի իրական արժեքի վրա,
- ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչված, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում բացահայտված կամ որպես լրացում ներկայացված տեղեկատվությունը:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 550

## ԿԱՊԱԿՑՎԱԾ ԿՈՂՄԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը..	2
Աուդիտորի պատասխանատվությունը.....	3-7
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	8
<b>Նպատակները.....</b>	<b>9</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>10</b>
<b>Պահանջները</b>	
Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները....	11-17
Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը.....	18-19
Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը.....	20-24
Արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատումը.....	25
Գրավոր հավաստումները.....	26
Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը.....	27
Փաստաթղթերը.....	28
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Աուդիտորի պատասխանատվությունը.....	Ա1-Ա3
Կապակցված կողմի սահմանումը.....	Ա4-Ա7

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները.....	Ա8-Ա28
Կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը.....	Ա29-Ա30
Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը.....	Ա31-Ա45
Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման գնահատումը.....	Ա46-Ա47
Գրավոր հավաստումները.....	Ա48-Ա49
Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը.....	Ա50

<<Կապակցված կողմեր>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 550-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ կապված կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների հետ: Մասնավորապես, այստեղ ներկայացվում է, թե կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների վերաբերյալ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ինչպես պետք է կիրառվեն 315-րդ<sup>1</sup>, 330-րդ<sup>2</sup> և 240-րդ<sup>3</sup> ԱՄՍ-երը:

### Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը

2. Կապակցված կողմերի հետ գործարքներից շատերն իրականացվում են կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակում: Այդ պարագայում նման գործարքների ռիսկերը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315, «Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»

<sup>2</sup> ԱՄՍ 330, «Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ»

<sup>3</sup> ԱՄՍ 240, «Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ»

արտացոլվող տվյալների խեղաթյուրումների հետ բարձր չեն՝ համեմատած այլ անձանց հետ իրականացվող գործարքների հետ: Ինչևէ, կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթով պայմանավորված՝ որոշ դեպքերում կարող են ի հայտ գալ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվող տվյալների էական խեղաթյուրման ռիսկեր, որոնք բնորոշ չեն չկապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքներին: Մասնավորապես, հնարավոր է, որ.

- կապակցված կողմերը գործեն ծավալուն ու բարդ հարաբերությունների և կառուցվածքների միջոցով, և այդ դեպքում համապատասխանաբար մեծանում է կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների բարդությունը,
- տեղեկատվական համակարգերը չբացահայտեն կամ չամփոփեն կազմակերպության և նրա կապակցված կողմերի միջև իրականացված գործարքները և չվճարված մնացորդները,
- կապակցված կողմերի հետ գործարքները չիրականացվեն սովորական շուկայական պայմանների հիման վրա, օրինակ, որոշ նման գործարքներ կարող են իրականացվել առանց փոխհատուցման:

### **Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

3. Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ կապակցված կողմերը միմյանցից անկախ չեն, ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ հիմունքներ սահմանում են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների, գործարքների և մնացորդների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման հատուկ պահանջներ, որոնք թույլ են տալիս ֆինանսական հաշվետվություններից օգտվողներին ըմբռնելու դրանց բնույթը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ունեցած փաստացի կամ հնարավոր ազդեցությունը: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են նման պահանջներ, ապա աուդիտորը պարտավոր է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ուղղված էական խեղաթյուրումների հետ կապված այն ռիսկերի բացահայտմանը, գնահատմանը և համապատասխան գործողությունների իրականացմանը, որոնք ի հայտ են գալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները, գործարքները կամ մնացորդները հաշվետվական հիմունքների համաձայն կազմակերպության կողմից պատշաճորեն չհաշվառելու արդյունքում:
4. Նույնիսկ եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ կամ ընդհանրապես նման պահանջներ չեն նախատեսվում, աուդիտորը պետք է բավարար պատկերացում կազմի կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին, որպեսզի ի վիճակի լինի եզրակացնել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, այնքանով, որքանով դրանք կրում են նշված հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը (հղում պար. Ա1).
  - (ա) ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում (ճշմարիտ ներկայացման մասին պահանջի դեպքում) կամ (հղում պար. Ա2),
  - (բ) ապակողմնորոշող չեն՝ (համապատասխանության մասին պահանջի դեպքում) (հղում պար. Ա3):
5. Ի լրումն, կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը կարևոր է աուդիտորի կողմից 240-րդ<sup>4</sup> ԱՄՍ-ի համաձայն

<sup>4</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24

խարդախության ռիսկային մեկ կամ ավելի գործոնների առկայության գնահատման համար, քանի որ խարդախ գործողությունները կարող են ավելի հեշտորեն կատարվել կապակցված կողմերի միջոցով:

6. Աուդիտին ներհատուկ սահմանափակումներով պայմանավորված՝ անխուսափելի է ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տվյալների որոշ էական խեղաթյուրումների չբացահայտման ռիսկը, նույնիսկ այն դեպքում, երբ ԱՄՍ-երի պահանջներին համապատասխան աուդիտը պատշաճորեն ծրագրվում և իրականացվում է:<sup>5</sup> Էական խեղաթյուրումները բացահայտելու աուդիտորի ունակության վրա ազդող հնարավոր սահմանափակումները, որոնք ներհատուկ են կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին ու գործարքներին, ավելի մեծ են հետևյալ պատճառներով.
  - ղեկավարությունը կարող է տեղյակ չլինել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առկայության մասին, հատկապես այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով չեն նախատեսվում կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ,
  - կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կարող են ղեկավարությանը ընձեռել գաղտնի համաձայնությունների, տվյալների թաքցման կամ շահարկման ավելի լայն հնարավորություններ:
7. Այդ իսկ պատճառով, հաշվի առնելով կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների չբացահայտման հավանականությունը, տվյալ համատեքստում առանձնակի կարևորություն ունի 200-րդ<sup>6</sup> ԱՄՍ-ի համաձայն աուդիտի ծրագրումը և մասնագիտական թերահավատությամբ աուդիտի անցկացումը: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները կոչված են աջակցելու աուդիտորին կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններն և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման, ինչպես նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքման աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման խնդրում:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

8. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

9. Աուդիտորի նպատակները հետևյալն են.
  - (ա) անկախ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման հանգամանքից՝ բավարար պատկերացում կազմել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին և դրա հիման վրա.
    - (i) վերհանել խարդախության ռիսկային գործոնները (եթե այդպիսիք առկա են), որոնք ի հայտ են գալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում և կարևոր են խարդախության

<sup>5</sup> ԱՄՍ 200, «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների», պարագրաֆ Ա52

<sup>6</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15

առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման համար, և

(ii) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա եզրակացնել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, այնքանով, որքանով դրանք կրում են նշված հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը.

ա. ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում (ճշմարիտ ներկայացման մասին պահանջի դեպքում), կամ

բ. ապակողմնորոշող չեն (համապատասխանության մասին պահանջի դեպքում), և

(բ) Ի լրումն, ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյոք կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները համարժեքորեն որոշվել, հաշվառվել և բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվություններում գործող հիմունքների համաձայն:

## Սահմանումներ

10. ԱՄՄ-ների իմաստով ստորև տերմինները գործածվում են հետևյալ նշանակություններով.

(ա) անկախ կողմերի միջև իրականացվող գործարք՝ իրարից անկախ գործող և սեփական լավագույն շահերը հետապնդող պատրաստակամ գնող ու վաճառող կողմերի միջև իրականացվող գործարք,

(բ) կապակցված կողմ՝ անձ, որը (հղում՝ պար. Ա4-Ա7).

(i) հանդես է գալիս որպես կապակցված կողմ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներում տրվող սահմանման, կամ

(ii) եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ կամ նման պահանջներ ընդհանրապես չեն նախատեսվում, ապա.

ա. հանդես է գալիս որպես անձ կամ այլ կազմակերպություն, որը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մեկ կամ մի քանի միջնորդների միջոցով, վերահսկում է հաշվետու կազմակերպությանը կամ օժտված է վերջինիս վրա նշանակալից ազդեցությամբ,

բ. հանդես է գալիս որպես մեկ այլ կազմակերպություն, որի նկատմամբ հաշվետու կազմակերպությունը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մեկ կամ մի քանի միջնորդների միջոցով, իրականացնում է վերահսկողություն կամ օժտված է տվյալ կազմակերպության վրա նշանակալից ազդեցությամբ, կամ

գ. հանդես է գալիս որպես մեկ այլ կազմակերպություն, որը հաշվետու կազմակերպության հետ միասին գործում է համատեղ վերահսկողության ներքո հետևյալի միջոցով.

i. համատեղ վերահսկիչ սեփականություն,

ii. միևնույն ընտանիքի անդամներ հանդիսացող սեփականատերեր, կամ

iii. համատեղ հիմնական ղեկավարություն:

Ինչևէ, պետական (այսինքն՝ կենտրոնական, տարածաշրջանային կամ տեղական կառավարման մարմինների) համատեղ վերահսկողության ներքո գործող կազմակերպությունները չեն համարվում կապակցված, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանց միջև իրականացվում է նշանակալից գործարքներ կամ նշանակալից ծավալով ռեսուրսների փոխանակում:

## **Պահանջները**

### **Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները**

11. 315-րդ և 240-րդ ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտի անցկացման ժամանակ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և հարակից աշխատանքների շրջանակում<sup>7</sup> աուդիտորը պետք է իրականացնի 12-րդից 17-րդ պարագրաֆներով նախատեսվող աուդիտորական ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները՝ ուղղված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների վերաբերյալ հաշվետվական տվյալների էական խեղաթյուրման հետ կապված ռիսկերի բացահայտման համար կարևոր տեղեկատվության ձեռքբերմանը (հղում՝ պար. Ա8):

*Կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը*

12. 315-րդ և 240-րդ ԱՄՍ-ներով նախատեսվող՝ աուդիտորական խմբի կողմից անցկացվող քննարկման<sup>8</sup> ժամանակ առանձնահատուկ ուշադրության պետք է արժանանա ֆինանսական հաշվետվություններում այն էական խեղաթյուրումների հարցը, որոնք կարող են ի հայտ գալ կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների արդյունքում (հղում՝ պար. Ա9-Ա10):
13. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պարզի հետևյալը.
  - (ա) կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը, ներառյալ նախորդ ժամանակաշրջանից մինչ օրս տեղի ունեցած փոփոխությունները (հղում՝ պար. Ա11-Ա14),
  - (բ) կազմակերպության և կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների բնույթը, և
  - (գ) արդյոք կազմակերպությունը ժամանակաշրջանում որևէ գործարք կնքել է տվյալ կապակցված կողմերի հետ և եթե՝ այո, ապա ինչ տեսակի գործարքներ են կնքվել և ինչ նպատակներով:
14. Աուդիտորը պետք է հարցումներ անցկացնի կազմակերպության ղեկավարության և այլ աշխատակիցների շրջանում և ըստ անհրաժեշտության իրականացնի ռիսկերի գնահատման այլ ընթացակարգեր՝ նպատակ ունենալով ըմբռնել ղեկավարության կողմից սահմանված հսկողության այն միջոցները (եթե այդպիսիք առկա են), որոնք ուղղված են հետևյալին (հղում՝ պար. Ա15-Ա20).

<sup>7</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 5, ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 16

<sup>8</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10, ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 15

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների որոշում, հաշվառում և բացահայտում,
- (բ) կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրում և հաստատում, և (հղում՝ պար. Ա21),
- (գ) սովորական գործունեության շրջանակից դուրս եկող նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրում և հաստատում:

*Գրանցումների և փաստաթղթերի ուսումնասիրության ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվության մանրագնին քննությունը*

15. Աուդիտի ժամանակ գրանցումները կամ փաստաթղթերը ատուգելիս՝ աուդիտորը պետք է շարունակի առանձնահատուկ ուշադրություն դարձնել այն պայմանավորվածություններին կամ տեղեկատվությունը, որը կարող է վկայել ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին (հղում՝ պար. Ա22-Ա23):

Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է ստուգի ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին վկայող հետևյալ գրանցումները կամ փաստաթղթերը.

- (ա) աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում ձեռք բերված բանկային և իրավաբանական հավաստումներ,
- (բ) բաժնետերերի ժողովների և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց նիստերի արձանագրությունները, և
- (գ) այլ գրանցումներ կամ փաստաթղթեր, որոնք աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ելնելով կազմակերպության հանգամանքներից:

16. 15-րդ պարագրաֆով պահանջվող կամ այլ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կնքված որևէ նշանակալից գործարքի բացահայտման դեպքում աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պարզի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա24-Ա25).

- (ա) տվյալ գործարքների բնույթը, և (հղում՝ պար. Ա26),
- (բ) կապակցված կողմերի հնարավոր մասնակցությունը (հղում՝ պար. 27):

*Կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը աուդիտորական խմբի հետ*

17. Աուդիտորը պետք է փոխանակի կազմակերպության կապակցված կողմերի մասին ձեռք բերված համապատասխան տեղեկատվությունը աուդիտորական խմբի այլ անդամների հետ (հղում՝ պար. Ա28):

**Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը**



18. Էական խեղաթյուրումների բացահայտման և գնահատման մասին 315-րդ ԱՄՍ-ի պահանջը կատարելիս՝<sup>9</sup> աուդիտորը պետք է բացահայտի ու գնահատի կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը և պարզի, թե տվյալ ռիսկերից որոնք են նշանակալից: Այդ համատեքստում աուդիտորը որպես նշանակալից ռիսկեր առաջացնող գործարք պետք է համարի կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված և բացահայտված գործարքները:
19. Կապակցված կողմերի առնչությամբ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և հարակից աշխատանքների իրականացման ժամանակ աուդիտորի կողմից խարդախության ռիսկային գործոնների (այդ թվում գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմերի առկայության մասին վկայող հանգամանքների) բացահայտման դեպքում աուդիտորը պետք է քննության առնի նման տեղեկատվությունն այն ժամանակ, երբ 240-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն աուդիտորը բացահայտում և գնահատում է խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը (հղում պար. Ա6, Ա29-Ա30):

### **Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը**

20. 330-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն գնահատված ռիսկերի ուղղությամբ համապատասխան քայլեր ձեռնարկելու մասին պահանջի<sup>10</sup> կատարման ժամանակ աուդիտորը նախագծում և իրականացնում է աուդիտորական հետագա ընթացակարգերը՝ նպատակ ունենալով ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններում ու գործարքներում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մասին: Նշված աուդիտորական ընթացակարգերը պետք է ներառեն 21-րդից 24-րդ պարագրաֆներով պահանջվող ընթացակարգերը (հղում պար. Ա31-Ա34):

### *Նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների որոշումը*

21. Ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին վկայող պայմանավորվածությունների կամ տեղեկատվության վերհանման դեպքում աուդիտորը պետք է պարզի, թե արդյոք նշված հարաբերությունների կամ գործարքների առկայությունը հաստատվում է նման գնահատականի հիմքում ընկած հանգամանքներով:
22. Ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների վերհանման դեպքում աուդիտորը պետք է.

<sup>9</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6

- (ա) անհապաղ ներկայացնի համապատասխան տեղեկատվությունը աուդիտորական խմբի այլ անդամներին (հղում՝ պար. Ա35),
- (բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերող պահանջներ, ապա.
  - (i) պահանջի, որ աուդիտորի կողմից հետագա գնահատում կատարելու նպատակով ղեկավարությունը նշի այն բոլոր գործարքները, որոնք իրականացվել են նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ, և
  - (ii) հարցումների միջոցով պարզի, թե ինչու կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ կազմակերպության կողմից իրականացվող հսկողության միջոցները թույլ չեն տվել վերհանել կամ բացահայտել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կամ իրականացված գործարքները,
- (գ) նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված նշանակալից գործարքների առնչությամբ իրականացնի աուդիտորական համապատասխան նպատակային ընթացակարգեր (հղում՝ պար. Ա36),
- (դ) կրկին քննության առնի ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված այլ կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ կնքված նշանակալից գործարքների առկայության հետ կապված ռիսկը և անհրաժեշտության դեպքում իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, և
- (ե) եթե ենթադրվում է, որ ղեկավարությունը միտումնավոր կերպով չի կատարել բացահայտում (և, հետևաբար, նման չբացահայտումը վկայում է խարդախության մասին) պայմանավորված էական խեղաթյուրման ռիսկի մասին), ապա գնահատել տվյալ հանգամանքի հետևանքները աուդիտի համար (հղում՝ պար. Ա37):

*Վերհանված նշանակալից գործարքներ՝ իրականացված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս*

23. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված և արձանագրված գործարքների պարագայում աուդիտորը պետք է.
- (ա) ստուգի դրանց հիմքում ընկած պայմանագրերը կամ համաձայնագրերը (եթե այդպիսիք առկա են) և պարզի, թե արդյոք.
    - (i) գործարքների գործարար հիմնավորումը (կամ վերջինիս բացակայությունը) ենթադրում է, որ դրանք կնքվել են ֆինանսական հաշվետվությունները կեղծելու կամ ակտիվների սխալ բաշխման դեպքերը թաքցնելու նպատակով<sup>11</sup> (հղում՝ պար. Ա38-Ա39),
    - (ii) գործարքների պայմանները համահունչ են ղեկավարության ակնկալիքների հետ, և
    - (iii) գործարքները համարժեքորեն հաշվառվել և բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան, և
  - (բ) ձեռք բերի աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, որ գործարքները համարժեքորեն թույլատրվել են և հաստատվել (հղում՝ պար. Ա40-Ա41):

<sup>11</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 32(գ)

*Հավաստումներ այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ գործարքներն իրականացվել են անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակայող պայմաններին համարժեք պայմաններով*

24. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ղեկավարության կողմից արված հավաստում այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ որևէ գործարք իրականացվել է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակայող պայմաններին համարժեք պայմաններով, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ տվյալ հավաստման մասին (հղում պար. Ա42-Ա45):

## **Արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատումը**

25. ԱՄՍ 700-ի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների մասին կարծիք կազմելիս<sup>12</sup> աուդիտորը պետք է պարզի, թե արդյոք (հղում պար. Ա46).
- (ա) արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները համարժեքորեն հաշվառվել ու բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան, և (հղում պար. Ա47),
  - (բ) կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը.
    - (i) խոչընդոտում է նրան, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ապահովվի ճշմարիտ ներկայացումը (ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքի համատեքստում), կամ
    - (ii) հանգեցնում է ապակողմնորոշող ֆինանսական հաշվետվությունների կազմմանը ու ներկայացմանը (համապատասխանության սկզբունքի համատեքստում):

## **Գրավոր հավաստումները**

26. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք գրավոր հավաստումներ ղեկավարությունից և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից այն մասին, որ վերջինս (հղում պար. Ա48-Ա49).
- (ա) աուդիտորին է բացահայտել կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը և կապակցված կողմերի հետ բոլոր այն հարաբերությունները և գործարքները, որոնք իրեն (իրենց) հայտնի են, և
  - (բ) հիմունքների պահանջների համաձայն համարժեքորեն հաշվառել և բացահայտել է տվյալ հարաբերությունները և գործարքները:

## **Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը**

<sup>12</sup> ԱՄՍ 700, «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում», պարագրաֆներ 10-15

27. Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կառավարման իրավասություններով օժտված բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության կառավարման մեջ,<sup>13</sup> աուդիտորը պետք է քննարկումներ ունենա կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ այն նշանակալից հարցերի շուրջ, որոնք կազմակերպության կապակցված կողմերի առնչությամբ ի հայտ են գալիս աուդիտի ընթացքում (հղում՝ պար. Ա50):

## Փաստաթղթերը

28. Աուդիտի փաստաթղթերում աուդիտորը պետք է արտացոլի բացահայտված կապակցված կողմերի անունները և կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների բնույթը:<sup>14</sup>

\*\*\*

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութերը

### Աուդիտորի պատասխանատվությունը

*Կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ սահմանող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները* (հղում՝ պար. 4)

Ա1. Կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ սահմանող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ են համարվում այն գործող հիմունքները, որոնք տալիս են կապակցված կողմի սահմանումը, որի գործողության շրջանակը էապես ավելի նեղ է՝ համեմատած սույն ԱՄՍ-ի 10-րդ պարագրաֆի (բ) կետի (ii) ենթակետով նախատեսվող սահմանման, և արդյունքում կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բացահայտման պահանջը, որը նախատեսվում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներով, տարածվում է թվով էապես ավելի փոքր կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների վրա:

*Ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքը* (հղում՝ պարբ. 4(ա))

Ա2. Ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքի համատեքստում<sup>15</sup> կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում կարող է չապահովվել ֆինանսական հաշվետվություններում տվյալների ճշմարիտ ներկայացումը, եթե, օրինակ, տվյալ հարաբերությունների և գործարքների տնտեսագիտական իրողությունը համարժեքորեն չի արտացոլվում ֆինանսական հաշվետվություններում: Օրինակ, ճշմարիտ ներկայացումը կարող է չապահովվել այն դեպքում, երբ իրական շուկայական արժեքից ցածր կամ բարձր գնով վերահսկող բաժնետիրոջը կազմակերպության կողմից գույքի վաճառքը հաշվառվում է որպես կազմակերպության համար շահույթ կամ վնաս առաջացնող գործարք, մինչդեռ իրականում վերջինս կարող է

<sup>13</sup> ԱՄՍ 260, «Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը», պարագրաֆ 13

<sup>14</sup> ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթերը», պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6

<sup>15</sup> ԱՄՍ 200-ի պարագրաֆ 13(ա)-ում տրվում են ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության սկզբունքների սահմանումները:

հանդիսանալ ներդրում կապիտալում կամ ներդրման վերադարձ կամ շահաբաժնի վճարում:

**Համապատասխանության սկզբունքը** (հղում պար. 4(բ))

Ա3. Համապատասխանության սկզբունքի համատեքստում ԱՄՍ 700-ով նախատեսվող՝ կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում ապակողմնորոշող ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքերը պայմանավորված են աուդիտորական առաջադրանքի կոնկրետ հանգամանքներով: Օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ապակողմնորոշող լինել նույնիսկ եթե կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների չբացահայտման փաստը չի հակասում հիմունքներին և գործող օրենսդրական կամ ենթաօրենսդրական պահանջներին, և դա վերաբերում է այն դեպքերին, երբ կազմակերպության եկամուտների շատ զգալի մասը ստացվում է կապակցված կողմերի հետ գործարքներից և տվյալ հանգամանքը չի բացահայտվում: Ինչևէ, միայն չափազանց հազվագյուտ դեպքերում է աուդիտորը համարում, որ համապատասխանության սկզբունքի համաձայն կազմված և ներկայացված ֆինանսական հաշվետվություններն ապակողմնորոշող են, եթե, 210-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն,<sup>16</sup> աուդիտորը պարզում է, որ սկզբունքն ընդունելի է:<sup>17</sup>

**Կապակցված կողմի սահմանումը** (հղում պար. 10(բ))

Ա4. Վերահսկողության և նշանակալից ազդեցության հասկացությունները քննության են առնվում ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ հիմունքներում: Թեև նշված հասկացությունների սահմանման նպատակով երբեմն օգտագործվում են տարբեր տերմիններ, սակայն նրանց ընդհանուր նշանակությունը հետևյալն է.

(ա) վերահսկողությունը կազմակերպության գործունեությունից օգուտներ քաղելու նպատակով նրա ֆինանսական ու գործառնական քաղաքականությունների ուղղությունների որոշման իրավասությունն է, և

(բ) նշանակալից ազդեցությունը (որը հնարավոր է ձեռք բերել բաժնեմասնակցության միջոցով, ինչպես նաև օրենսդրության կամ պայմանագրի հիման վրա) կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների կայացման գործընթացին մասնակցության իրավասությունն է առանց նշված քաղաքականությունների նկատմամբ վերահսկողության իրականացնելու հնարավորության:

Ա5. Վերահսկողության կամ նշանակալից ազդեցության առկայության մասին կարող են վկայել հետևյալ փոխհարաբերությունները.

(ա) այլ անձանց ունեցած ուղղակի կամ անուղղակի բաժնեմասնակցային կամ այլ ֆինանսական մասնակցություն կազմակերպությունում,

(բ) կազմակերպության ունեցած ուղղակի կամ անուղղակի բաժնեմասնակցային կամ այլ ֆինանսական մասնակցություն այլ կազմակերպություններում,

(գ) կառավարման իրավասություններով օժտված անձ հանդիսացող կամ հիմնական ղեկավարության շարքին դասվող պաշտոնյաներ (այսինքն՝ այն ղեկավարները,

<sup>16</sup> ԱՄՍ 210, «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը», պարագրաֆ 6(ա)

<sup>17</sup> ԱՄՍ 700, պարագրաֆ Ա12

- ովքեր օժտված են կազմակերպության գործունեության ծրագրման, կառավարման և վերահսկման լիազորությամբ և պատասխանատվությամբ),
- (դ) ենթապարագրաֆ (գ)-ում նշվող անձի ընտանիքի անդամները,
  - (ե) ենթապարագրաֆ (գ)-ում նշվող անձի հետ նշանակալից գործարար հարաբերությունների առկայությունը:

#### *Գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմերը*

Ա6. Ելնելով վերահսկողություն իրականացնելու կամ նշանակալից ազդեցություն ունենալու հնարավորությունից՝ կապակցված կողմերը կարող են գերակայող ազդեցություն ունենալ կազմակերպության կամ վերջինիս ղեկավարության վրա: Կարևոր է հաշվի առնել նման վարքագիծը խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման ժամանակ (տես ստորև պարագրաֆներ Ա29-Ա30):

#### *Որպես կապակցված կողմ հանդես եկող և հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպություններ*

Ա7. Որոշ դեպքերում հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպություն<sup>18</sup> կարող է հանդես գալ որպես կազմակերպության կապակցված կողմ այն պատճառով, որ, ըստ էության, ենթարկվում է կազմակերպության վերահսկողությանը, նույնիսկ եթե հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպության սեփական կապիտալում վերջինիս մասնակցությունը փոքր է կամ բացակայում է:

#### **Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները**

*Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը* (հղում՝ պար.11)

#### **Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ հարցերը**

Ա8. Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունների վրա կարող է ազդել աուդիտորական իրավասությունների կամ օրենսդրությամբ, ենթաօրենսդրական կամ այլ ակտերով հանրային հատվածի կազմակերպությունների նկատմամբ նախատեսվող պարտավորությունների շրջանակը: Հետևաբար, հնարավոր է, որ հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունները չսահմանափակվեն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հասցեագրմամբ, այլ նաև ներառեն պատասխանատվության ավելի լայն շրջանակ հանրային հատվածի մարմինների գործունեությունը կարգավորող այն օրենքների, ենթաօրենսդրական կամ այլ ակտերի պահանջների չկատարման ռիսկերի հասցեագրման համար, որոնք սահմանում են կապակցված կողմերի հետ գործարար հարաբերությունների առանձնահատուկ պահանջներ: Ավելին, հնարավոր է, որ հանրային հատվածի աուդիտորին անհրաժեշտ լինի հաշվի առնել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և

<sup>18</sup> ԱՄՍ 315-ի Ա26-րդ և Ա27-րդ պարագրաֆները նախատեսում են դրույթներ հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների բնույթի մասին:

գործարքների վերաբերյալ հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների պահանջները, որոնք կարող են տարբերվել մասնավոր հատվածի համար նախատեսվող համապատասխան պահանջներից:

*Կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը*

**Քննարկում աուդիտորական խմբի ներսում** (հղում՝ պար. 12)

Ա9. Աուդիտորական խմբի կողմից քննության առնվելիք հնարավոր հարցերը ներառում են հետևյալը.

- կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության հարաբերությունների և իրականացված գործարքների բնույթն ու ծավալը (այս հարցի քննարկումը, օրինակ, կարող է հիմնվել վերհանված կապակցված կողմերի ցանկի վրա, որը յուրաքանչյուր աուդիտից հետո նորացվում է),
- կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հավանականության առումով աուդիտի ողջ ընթացքում մասնագիտական թերահավատությունը պահպանելու կարևորության շեշտադրումը,
- կազմակերպության այն հանգամանքները կամ պայմանները, որոնք կարող են վկայել ղեկավարության կողմից աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին (օրինակ՝ կազմակերպչական բարդ կառուցվածքը, հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների ներգրավումը արտահաշվեկշռային գործարքներում կամ տեղեկատվական ոչ համարժեք համակարգի առկայությունը),
- այն գրանցումները կամ փաստաթղթերը, որոնք կարող են վկայել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին,
- այն կարևորությունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք տալիս են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների որոշմանը, համարժեք հաշվառմանը և բացահայտմանը (եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ), ինչպես նաև ղեկավարության կողմից հսկողության համապատասխան միջոցների անտեսման հետ կապված հարակից ռիսկին:

Ա10. Քննարկման ժամանակ խարդախության դեպքերի առումով կարելի է հատուկ ուշադրություն դարձնել այն հարցին, թե ինչպես կարող են կապակցված կողմերը ներգրավվել խարդախ գործողություններում: Օրինակ՝

- ղեկավարության վերահսկողությանը ենթակա և հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների միջոցով ինչպես կարելի է դյուրինացնել հասույթի կառավարումը,
- ինչպես կարելի է կազմակերպության և որևէ կարևոր ղեկավարի հայտնի գործընկերոջ միջև կնքված գործարքների միջոցով դյուրինացնել կազմակերպության ակտիվների անհամաչափ բաշխումը:

**Կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը** (հղում՝ պար. 13(ա))

Ա11. Ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում կազմակերպության ղեկավարությանը կարող է հեշտորեն հասանելի լինել կազմակերպության կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվությունը, քանի որ վերոնշյալ հիմունքների հաշվառման ու բացահայտման պահանջների հետ համապատասխանության ապահովման նպատակով կազմակերպության տեղեկատվական համակարգերը պետք է գրանցեն, վերլուծեն ու ամփոփեն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները: Հետևաբար, հնարավոր է, որ ղեկավարությունը ունենա կապակցված կողմերի համապարփակ ցանկը և նախորդ ժամանակաշրջանից տեղ գտած փոփոխությունները: Պարբերական աուդիտների դեպքում հարցումները թույլ են տալիս համեմատել ղեկավարության տրամադրած տեղեկատվությունը նախորդ աուդիտների ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ արված աուդիտորական գրանցումների հետ:

Ա12. Ինչևէ, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով չեն նախատեսվում պահանջներ կապակցված կողմերի վերաբերյալ, ապա հնարավոր է, որ կազմակերպությունը չունենա համապատասխան տեղեկատվական համակարգեր: Այդ պարագայում հնարավոր է, որ ղեկավարությանը հայտնի չլինեն առկա բոլոր կապակցված կողմերը: Այնուամենայնիվ, շարունակում է գործել 13-րդ պարագրաֆով նախատեսվող հարցումների կատարման պահանջը, որովհետև ղեկավարությունը կարող է տեղեկացված լինել կապակցված այն անձանց մասին, որոնք համապատասխանում են սույն ԱՄՍ-ում տրվող կապակցված կողմ ի սահմանմանը: Ինչևէ, այդ դեպքում կազմակերպության կապակցված կողմերի վերաբերյալ աուդիտորի հարցումները կարող են կատարվել աուդիտորի կողմից իրականացվող ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և ԱՄՍ 315-ի համաձայն հետևյալի վերաբերյալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու նպատակով իրականացվող հարակից աշխատանքների շրջանակում.

- կազմակերպության բաժնետերերի և կառավարման կառուցվածքները,
- կազմակերպության կողմից կատարվող կամ նախատեսվող ներդրումների տեսակները, և
- կազմակերպության կառուցվածքը և ֆինանսավորման մեխանիզմը:

Համատեղ վերահսկողության հետ կապված հարաբերություններում, որտեղ ավելի մեծ է այն հավանականությունը, որ ղեկավարությանը հայտնի են նման հարաբերությունները (եթե դրանք տնտեսագիտական նշանակություն ունեն կազմակերպության համար), աուդիտորի հարցումները կարող են ավելի արդյունավետ լինել, եթե դրանց միջոցով աուդիտորը փորձի պարզել, թե արդյոք այն անձինք, որոնց հետ կազմակերպությունը իրականացնում է նշանակալից գործարքներ կամ փոխանակում գալի ծավալների ռեսուրսներ, փոխկապակցված են:

Ա13. Կազմակերպությունների խմբի աուդիտի համատեսքում ԱՄՍ 600-ով նախատեսվում է, որ կազմակերպությունների խմբի աուդիտն իրականացնող աուդիտորական խումբը պետք է իր յուրաքանչյուր անդամին տրամադրի կապակցված կողմերի ցանկը՝ կազմված կազմակերպությունների խմբի ղեկավարության կողմից, որտեղ պետք է ներառվեն նաև աուդիտորական խմբին հայտնի ցանկացած այլ կապակցված կողմերը:<sup>19</sup> Եթե կազմակերպությունը հանդես է գալիս որպես կազմակերպություն-

<sup>19</sup> ԱՄՍ 600, «Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)», պարագրաֆ 40(ե)



ների խմբի անդամ, ապա սույն տեղեկատվությունը ծառայում է որպես կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնության վերաբերյալ աուդիտորի կողմից ղեկավարությանն ուղղված հարցումների հիմք:

Ա14. Աուդիտի առաջադրանքի ստանձնման կամ իրականացման ընթացքում կատարվող հարցումների միջոցով աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել որոշ տեղեկություններ կապակցված կողմերի ինքնության մասին:

**Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ կազմակերպության կողմից կիրառվող հսկողության միջոցները (հղում՝ պար. 14)**

Ա15. Կազմակերպության այլ աշխատակիցներ են համարվում այն անձինք, ովքեր կարող են տեղեկացված լինել կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների, ինչպես նաև նշված հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ կազմակերպությունում գործող հսկողության միջոցների մասին: Նշված աշխատակիցների թվին են պատկանում հետևյալ անձինք (բացառությամբ ղեկավար կազմի).

- կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք,
- նշանակալից կամ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս եկող գործարքների նախաձեռնման, ձևակերպման կամ գրանցման իրավասությամբ օժտված աշխատակիցներ և վերջիններիս նկատմամբ վերահսկողություն կամ մոնիտորինգի իրականացնող անձինք,
- ներքին աուդիտորները,
- կազմակերպության իրավաբանը, և
- վարվելակերպի կանոնների պահպանման համար պատասխանատուն կամ համարժեք այլ պաշտոնյան:

Ա16. Աուդիտն անցկացվում է այն ենթադրության հիման վրա, որ ղեկավարությունը (և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք) ընդունել են և ըմբռնում են, որ պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման, այդ թվում, անհրաժեշտության դեպքում, դրանց ճշմարիտ ներկայացման, ինչպես նաև այնպիսի ներքին հսկողության ապահովման համար, որը, ղեկավարության (և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց) կարծիքով, անհրաժեշտ է, որպեսզի ապահովվի ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական այնպիսի հաշվետվությունների կազմումը, որոնք չեն պարունակում խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումներ:<sup>20</sup> Ըստ այդմ, եթե հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման առումով ղեկավարությունը պարտավոր է (կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց վերահսկողության ներքո) նախազօծել, ներդնել և պահպանել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ հսկողության համարժեք միջոցներ՝ դրանով իսկ ապահովելով գործող հիմունքներին համապատասխան նշված հարաբերությունների ու գործարքների որոշումը, համարժեք հաշվառումը և բացահայտումը: Վերահսկողական գործառնությունի համատեքստում

<sup>20</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա2

կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք հետևում են, թե հսկողության նշված միջոցների առնչությամբ ինչպես է ղեկավարությունը կատարում իր պարտականությունը: Անկախ նրանից, թե կապակցված կողմերի վերաբերյալ ինչպիսի պահանջներ են նախատեսվում հիմունքներով, կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք իրավունք ունեն իրենց վերահսկողական գործառույթի շրջանակում ղեկավարությունից ձեռք բերել տեղեկատվություն, որը թույլ է տալիս ըմբռնել կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթն ու գործարար հիմնավորումը:

- Ա17. Հսկողության միջավայրը ըմբռնելու մասին 315-րդ ԱՄՍ-ի պահանջը կատարելիս<sup>21</sup> աուդիտորը կարող է քննության առնել հսկողության միջավայրի այն տարրերը, որոնք ուղղված են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մեղմացմանը, մասնավորապես.
- կազմակերպության աշխատակիցներին համարժեքորեն ներկայացված և կիրարկվող վարքագծի ներքին կանոնները, որոնք կարգավորում են այն հարաբերությունները, որոնք կապված են կապակցված կողմերի հետ իրականացվող որոշալի տեսակների գործարքների հետ,
  - կապակցված կողմերի հետ գործարքներում ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց ունեցած մասնակցությունների հրապարակային ու ժամանակին բացահայտման վերաբերյալ կարգերն ու ընթացակարգերը,
  - կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների որոշման, գրանցման, ամփոփման ու բացահայտման պարտականությունների բաշխումը կազմակերպության ներսում,
  - կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացվող նշանակալից գործարքների ժամանակին բացահայտումը և դրանց քննարկումը ղեկավարության ու կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց շրջանում, ներառյալ այն, թե արդյոք կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք ըստ պատշաճի քննության են առել նշված գործարքների գործարար հիմնավորումը (օրինակ, արտաքին պրոֆեսիոնալ խորհրդականներից կարծիք ստանալու միջոցով),
  - հստակ ուղեցույցներ կապակցված կողմերի հետ իրականացվող այլ գործարքների հաստատման վերաբերյալ, որոնք պարունակում են փաստացի կամ ենթադրյալ շահերի բախումներ, օրինակ, վերոնշյալ գործարքների հաստատում կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից կազմված և ղեկավարությունից անկախ գործող ենթահանձնաժողովի կողմից,
  - բոլոր հնարավոր դեպքերում ներքին աուդիտորների կողմից պարբերական ուսումնասիրությունների անցկացում,
  - կապակցված կողմերի բացահայտման հետ կապված հարցերի կարգավորման նպատակով ղեկավարության նախաձեռնությամբ ձեռնարկվող գործողությունները, օրինակ, աուդիտորի կամ արտաքին իրավաբանի կարծիքի ստացում,
  - խախտումների դեպքերի մասին զեկուցման կարգերի և ընթացակարգերի առկայությունը (եթե այդպիսիք կիրառելի են):

<sup>21</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 14

Ա18. Որոշ կազմակերպություններում կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ հսկողության միջոցները կարող են թերի լինել կամ ընդհանրապես բացակայել մի շարք պատճառներով, ներառյալ հետևյալը.

- ղեկավարությունը բավարար կարևորություն չի տալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների որոշմանը և բացահայտմանը,
- կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կողմից համարժեք վերահսկողություն չի իրականացվում,
- հսկողության վերոնշյալ միջոցները միտումնավոր կերպով անտեսվում են, քանի որ կապակցված կողմերի բացահայտման արդյունքում կարող են հայտնի դառնալ այնպիսի տեղեկություններ, որոնք, ղեկավարության կարծիքով, ենթակա չեն հրապարակման և, օրինակ, վերաբերում են ղեկավարության ընտանիքի անդամների հետ իրականացված գործարքներին,
- ղեկավարությունը բավարար չափով չի ըմբռնում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներով նախատեսվող կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջները,
- ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքները չեն պարունակում բացահայտման մասին պահանջներ:

Նշված հսկողության միջոցների անարդյունավետության կամ բացակայության պայմաններում հնարավոր է, որ աուդիտորը չկարողանա ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին: Այդ դեպքում, 705-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն,<sup>22</sup> աուդիտորը քննության է առնում այն հետևանքները, որ տվյալ իրավիճակը կարող է ունենալ աուդիտի, այդ թվում աուդիտորական եզրակացությունում արտացոլվող կարծիքի վրա:

Ա19. Կեղծված ֆինանսական հաշվետվությունները հաճախ արդյունք են այն բանի, որ ղեկավարությունը անտեսում է հսկողության այն միջոցները, որոնք այլակերպ կարող են արդյունավետորեն կիրառվել:<sup>23</sup> Ղեկավարության կողմից հսկողության միջոցների անտեսման ռիսկն ավելի բարձր է այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը հանդես է գալիս կազմակերպության հետ գործարար հիմունքներով համագործակցող անձանց նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնողի կամ նշանակալից ազդեցություն ունեցողի դերում, քանի որ նման հարաբերությունները ղեկավարությանը տալիս են խարդախ քայլերի դիմելու ավելի մեծ շարժառիթներ ու հնարավորություններ: Օրինակ, կապակցված կողմերի կապիտալում ղեկավարության ունեցած ֆինանսական մասնակցությունը կարող է դրդել ղեկավարությանը անտեսել հսկողության միջոցները՝ (ա) որոշելով, որ կազմակերպությունը պետք է, ի վնաս իր շահերի, կնքի գործարքներ հոգուտ նշված անձանց կամ (բ) գաղտնի համաձայնության գալով նման անձանց հետ կամ վերահսկելով նրանց գործողությունները: Հնարավոր խարդախության օրինակները ներառում են հետևյալը.

- կապակցված կողմերի հետ գործարքների մտացածին պայմանների սահմանում նպատակ ունենալով խեղաթյուրել տվյալ գործարքների գործարար հիմնավորումը,

<sup>22</sup> ԱՄՍ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում»

<sup>23</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 31 և Ա4

- խարդախ ճանապարհով շուկայական գնից էապես ցածր կամ բարձր գներով ակտիվների օտարում ղեկավարությանը կամ ղեկավարության կողմից այլ անձանց,
- կապակցված կողմերի (օր.՝ հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների) հետ բարդ գործարքների կնքում, որոնք հանգեցնում են կազմակերպության ֆինանսական դիրքի կամ ֆինանսական արդյունքների խեղաթյուրմանը:

### **Փոքր կազմակերպություններին բնորոշ հարցերը**

Ա20. Սովորաբար փոքր կազմակերպություններում հսկողությունն իրականացվում է նվազ ֆորմալ եղանակով, և հնարավոր է, որ փոքր կազմակերպությունները չունենան կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների նկատմամբ հսկողության գրավոր արձանագրված գործընթացներ: Կապակցված կողմերի հետ գործարքներին վերաբերող բոլոր կարևոր հարցերում իր ակտիվ մասնակցության միջոցով սեփականատերը-ղեկավարը կարող է նվազեցնել կամ, ընդհակառակը, մեծացնել նշված գործարքների հետ կապված ռիսկերից մի քանիսը: Փոքր կազմակերպության պարագայում աուդիտորը կարող է պատկերացում կազմել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների ու գործարքների և դրանց նկատմամբ կիրառվող հսկողության միջոցների մասին ղեկավարությանն ուղղված հարցումների միջոցով՝ միաժամանակ իրականացնելով այլ ընթացակարգեր, ինչպիսիք են ղեկավարության կողմից իրականացվող վերահսկողական և դիտանցման աշխատանքների դիտարկումը, առկա համապատասխան տեղեկատվության ուսումնասիրությունը:

### **Նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրումը և հաստատումը (հղում՝ պար. 14(բ))**

Ա21. Թույլատրումը ենթադրում է համապատասխան իրավասությամբ օժտված անձի կամ անձանց (ղեկավարության, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կամ կազմակերպության բաժնետերերի) կողմից թույլտվության շնորհում կազմակերպությանը՝ նախապես որոշված չափանիշների (սուբյեկտիվ կամ օբյեկտիվ) համաձայն որոշակի գործարքներ կնքելու նպատակով: Հաստատումը ենթադրում է կազմակերպության կնքած գործարքների ընդունում վերոնշյալ անձանց կողմից՝ համարելով, որ դրանք բավարարում են այն չափանիշներին, որոնց հիման վրա կատարվել է թույլատրումը: Կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների կամ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս նշանակալից գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրման ու հաստատման հսկողության միջոցների օրինակները ներառում են հետևյալը.

- մոնիտորինգի միջոցներ՝ ուղղված թույլատրման ու հաստատման ենթակա գործարքների որոշմանը,
- գործարքների և պայմանավորվածությունների պայմանների հաստատում ղեկավարության, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց և, կիրառության դեպքում, բաժնետերերի կողմից:

*Գրանցումների և փաստաթղթերի ուսումնասիրության ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվության մանրագնին քննությունը*

*Գրանցումներ կամ փաստաթղթեր, որ կարող են ստուգվել աուդիտորի կողմից (հղում՝ պար. 15)*

Ա22. Աուդիտի ժամանակ աուդիտորը իրավունք ունի ստուգել այն գրանցումները կամ փաստաթղթերը, որոնք կարող են պարունակել տեղեկատվություն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին, օրինակ՝

- երրորդ անձանց հավաստումներ՝ ձեռք բերված աուդիտորի կողմից (ի լրումն բանկային և իրավաբանական հավաստումների),
- կազմակերպության շահութահարկի հաշվարկները,
- կազմակերպության կողմից կարգավորող մարմիններին տրամադրված տեղեկատվությունը,
- բաժնետերերի ռեգիստրները (կազմակերպության հիմնական բաժնետերերին որոշելու նպատակով),
- շահերի բախման մասին հայտարարություններ՝ արված ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կողմից,
- կազմակերպության ներդրումային գործունեության և կենսաթոշակային ծրագրերի վերաբերյալ գրանցումները,
- ղեկավար կազմի հիմնական անդամների կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ կնքվող պայմանագրերը և համաձայնագրերը,
- նշանակալից պայմանագրերը և համաձայնագրերը, որոնք դուրս են գալիս կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից,
- կազմակերպության պրոֆեսիոնալ խորհրդականներից ստացված հատուկ հաշիվ-ապրանքագրերը և նամակագրությունը,
- կազմակերպության կողմից ձեռք բերված կյանքի ապահովագրության պայմանագրերը,
- ժամանակաշրջանում կազմակերպության կողմից վերանայված նշանակալից պայմանագրերը,
- ներքին աուդիտորների հաշվետվությունները,
- արժեթղթերի շրջանառությունը կարգավորող մարմին կազմակերպության կողմից ներկայացվող հաշվետվություններին առնչվող փաստաթղթերը (օրինակ, ազդագրերը):

Պայմանավորվածություններ, որոնք կարող են վկայել նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների մասին

Ա23. Պայմանավորվածությունը ենթադրում է կազմակերպության և մեկ կամ ավելի անձանց միջև ձեռք բերվող ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ համաձայնություն հետևյալ նպատակներով.

- համապատասխան մեխանիզմների կամ կառուցվածքների միջոցով գործարար հարաբերությունների հաստատում,
- առանձնահատուկ պայմաններով որոշակի գործարքների իրականացում,
- հատուկ ծառայությունների կամ ֆինանսական աջակցության տրամադրում:

Ղեկավարության կողմից նախկինում չորոշված կամ աուդիտորին չբացահայտված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների կամ գործարքների մասին վկայող պայմանավորվածությունների օրինակները ներառում են.

- այլ անձանց հետ համատեղ մասնակցությունն այնպիսի գործընկերություններում, որոնք գրանցված չեն,
- կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս պայմաններով որոշակի անձանց ծառայություններ մատուցելու մասին պայմանագրերը,
- երաշխիքները և երաշխիքային հարաբերությունները:

**Սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների որոշումը** (հղում՝ պար. 16)

Ա24. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվության ձեռք բերման շնորհիվ աուդիտորը կարողանում է պարզել, թե արդյոք առկա են խարդախության ռիսկային գործոնները և ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում վերհանել էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը:

Ա25. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված գործարքները կարող են ներառել հետևյալը.

- սեփական կապիտալի միջոցներով բարդ գործարքները, ինչպիսիք են կորպորատիվ վերաձևակերպումները կամ ձեռքբերումները,
- կորպորատիվ թույլ օրենքներ ունեցող օֆշորային երկրներում գործող կազմակերպությունների հետ իրականացված գործարքները,
- շենքային տարածքի անհատույց վարձակալությունը կամ կառավարման ծառայությունների անհատույց մատուցումը մեկ այլ կազմակերպությանը,
- արտասովոր բարձր զեղչերով կամ եկամտաբերությամբ վաճառքի գործարքների իրականացումը,
- հետադարձ պայմանավորվածության վրա հիմնվող գործարքներ, օրինակ, հետգնման պարտավորությամբ իրականացվող վաճառք,
- այնպիսի պայմանագրերի հիման վրա իրականացվող գործարքները, որոնց պայմանները փոփոխվում են նախքան պայմանագրի գործողության ավարտի ամսաթիվը:

**Սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների բնույթի ըմբռնումը** (հղում՝ պար. 16(ա))

Ա26. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքների բնույթի որոշման նպատակով արվող հարցումների միջոցով աուդիտորը նաև պատկերացում է կազմում գործարքների գործարար հիմնավորման և պայմանների մասին:

**Կապակցված կողմերի հնարավոր մասնակցության որոշմանն ուղղված հարցումները** (հղում՝ պար. 16(բ))

Ա27. Կապակցված կողմը կարող է մասնակցել կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացվող գործարքին՝ ոչ միայն գործարքի վրա իր ունեցած ուղղակի ազդեցության ուժով հանդես գալով որպես գործարքի կողմ, այլ նաև միջնորդի միջոցով անուղղակիորեն ազդելով գործարքի վրա: Նման ազդեցությունը կարող է վկայել խարդախության ռիսկային գործոնի առկայության մասին:

*Կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը աուդիտորական խմբի հետ (հղում պար. 17)*

Ա28. Կապակցված կողմերի մասին համապատասխան տեղեկատվությունը, որը կարող է ներկայացվել աուդիտորական խմբի անդամներին, ներառում է, օրինակ, հետևյալը.

- կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը,
- կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթը,
- կապակցված կողմերի հետ նշանակալից կամ բարդ հարաբերությունները կամ գործարքները, որոնց առնչությամբ կարող է պահանջվել աուդիտորական հատուկ ուսումնասիրություն, մասնավորապես, գործարքներ, որոնցում իրենց ֆինանսական մասնակցությունն ունեն ղեկավարները կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք:

## **Կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը**

*Գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմ ի հետ կապված խարդախության ռիսկային գործոնները (հղում պար.ն 19)*

Ա29. Անձի կամ անձանց փոքր խմբի կողմից ղեկավարության նկատմամբ գործադրվող գերիշխող ազդեցությունն առանց հսկողության հավասարակշռող միջոցների առկայության հանդիսանում է խարդախության ռիսկային գործոն:<sup>24</sup> Կապակցված կողմի գերիշխող ազդեցության մասին է վկայում հետևյալը.

- կապակցված կողմը վետոյի իրավունքով արգելել է ղեկավարության կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կողմից կայացված նշանակալից գործարար որոշումները,
- նշանակալից գործարքները ներկայացվում են կապակցված կողմի վերջնական հաստատմանը,
- կապակցված կողմի կողմից նախաձեռնվող գործարար առաջարկները չեն քննարկվում ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց շրջանում կամ նման քննարկումները սահմանափակ են,
- կապակցված կողմի (կամ վերջինիս ընտանիքի անդամի) մասնակցության իրականացվող գործարքները հազվադեպ են ենթարկվում անկախ ուսումնասիրության, ինչպես նաև հաստատման:

Գերիշխող ազդեցությունը կարող է առկա լինել նաև որոշ դեպքերում, երբ կապակցված կողմը կարևոր դերակատարություն է ունեցել կազմակերպության

<sup>24</sup> ԱՄՍ 240, հավելված 1

հիմնադրման խնդրում և շարունակում է իր կարևոր դերակատարությունը կազմակերպության գործունեության կառավարման մեջ:

Ա30. Այլ ռիսկային գործոնների բացակայության պայմաններում գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմի առկայությունը կարող է վկայել խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների հետ կապված նշանակալից ռիսկերի մասին: Օրինակ՝

- ավագ ղեկավարների կամ պրոֆեսիոնալ խորհրդականների շրջանում կադրային հոսունության արտասովոր բարձր մակարդակը կարող է ենթադրել, որ առկա են ոչ էթիկական մոտեցումների կամ խարդախության վրա հիմնվող գործարար հարաբերություններ, որոնք ծառայում են տվյալ կապակցված կողմի նպատակներին,
- գործարար հստակ հիմնավորում չունեցող նշանակալից գործարքների իրականացման համար միջնորդների ներգրավումը կարող է ենթադրել, որ կապակցված կողմը խարդախ նպատակներով կարող է տվյալ միջնորդների գործողությունների վերահսկման միջոցով նման գործարքներում հետապնդել իր շահը,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների ընտրության կամ նշանակալից հաշվարկների կատարման խնդրում կապակցված կողմի անհարկիորեն ակտիվ մասնակցության կամ նշված հարցերի նկատմամբ չափազանց մեծ հետաքրքրության մասին ապացույցները կարող են վկայել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման հավանականության մասին:

**Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերը (հղում պար. 20)**

Ա31. Աուդիտորական հետազա այն ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը, որը աուդիտորը կարող է ընտրել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի առնչությամբ, պայմանավորված են նշված ռիսկերի բնույթով և կազմակերպության հանգամանքներով:<sup>25</sup>

Ա32. Ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքների համաձայն ղեկավարության կողմից կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքների համարժեք հաշվառման կամ բացահայտման նշանակալից ռիսկերի (կապված խարդախության կամ սխալների հետ) գնահատման դեպքում աուդիտորի կողմից իրականացվող նպատակային աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են հետևյալը.

- գործարքների վերաբերյալ որոշակի հարցերի ճշտում կամ քննարկում միջնորդների, օր.՝ բանկերի, իրավաբանական ընկերությունների, երաշխավորների կամ գործակալների հետ (եթե դա հնարավոր է և արգելված չէ օրենսդրությամբ, ենթաօրենսդրական ակտերով կամ վարքագծի կանոններով),

<sup>25</sup> ԱՄՍ 330-ով նախատեսվում են դրույթներ աուդիտորական հետազա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալի որոշման վերաբերյալ: ԱՄՍ 240-ը սահմանում է խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի առնչությամբ ձեռնարկվող քայլերի վերաբերյալ պահանջները և ուղղորդող դրույթները:



- գործարքների նպատակների, որոշակի պայմանների կամ գումարների ճշտում կապակցված կողմերի հետ (աուդիտորական տվյալ ընթացակարգը կարող է նվազ արդյունավետ լինել այն դեպքում, երբ, աուդիտորի կարծիքով, կազմակերպությունը կարող է ազդել կապակցված կողմերի կողմից աուդիտորին տրվող պատասխանների վրա),
- կապակցված կողմերի ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ֆինանսական այլ համապատասխան տեղեկությունների ուսումնասիրում (եթե այդպիսիք առկա են)՝ կապակցված կողմերի հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում գործարքների հաշվառման ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով:

Ա33. Եթե աուդիտորը գնահատել է գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմի առկայությամբ պայմանավորված խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկը, ապա կազմակերպության հետ նշված կապակցված կողմի կողմից ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հաստատված գործարար կապը ըմբռնելու և համապատասխան հետագա նպատակային ընթացակարգերի անհրաժեշտությունը որոշելու նպատակով աուդիտորը կարող է, ի լրումն 240-րդ ԱՄՍ-ով նախատեսվող ընդհանուր պահանջների, իրականացնել հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը.

- ղեկավարության և կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց շրջանում հարցումների և քննարկումների անցկացում,
- կապակցված կողմին ուղղված հարցումներ,
- կապակցված կողմի հետ կնքված նշանակալից պայմանագրերի ստուգում,
- համապատասխան սկզբնական ուսումնասիրություն, օրինակ, ինտերնետի կամ արտաքին տեղեկատվական բազաների միջոցով,
- խախտումների փաստերի մասին ղեկավարությանը աշխատողների կողմից ներկայացվող զեկույցներ (եթե դրանք պահպանվում են):

Ա34. Ռիսկերի գնահատման ուղղությամբ աուդիտորի կողմից իրականացված ընթացակարգերի արդյունքներով պայմանավորված աուդիտորը կարող է որոշել, որ նպատակահարմար է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներն առանց կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների ու գործարքների նկատմամբ կազմակերպությունում կիրառվող հսկողության միջոցների ստուգման: Որոշ հանգամանքներում, ինչևէ, միայն աուդիտորական նպատակային ընթացակարգերի միջոցով հնարավոր չէ ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների ու գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վերաբերյալ: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունների խմբի ներսում կազմակերպության և նրա բաղադրիչների միջև իրականացվել են բազմաթիվ գործարքներ և նշված գործարքների վերաբերյալ զգալի ծավալի տեղեկատվությունը մուտքագրվել, գրանցվել, մշակվել կամ էլեկտրոնային եղանակով ներկայացվել է ինտեգրված համակարգի միջոցով, ապա աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ հնարավոր չէ նախագծել նպատակային և արդյունավետ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք ինքնին կնվազեցնեն այդ գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը՝ հասցնելով դրանք ընդունելի ցածր մակարդակի: Այդ պարագայում, հսկողության համապատասխան միջոցների գործառնական արդյունավետության մասին բավարար աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու մասին 330-րդ ԱՄՍ-ի պահանջը

կատարելիս<sup>26</sup> աուդիտորը պարտավոր է տեստերի միջոցով ստուգել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների գրանցման ամբողջականության և արժանահավատության նկատմամբ կազմակերպությունում կիրառվող հսկողության միջոցները:

*Նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ նշանակալից գործարքների որոշումը*

**Նոր վերհանված կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը աուդիտորական խմբի հետ** (հղում պար. 22(ա))

Ա35. Նոր վերհանված կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության անհապաղ ներկայացումը աուդիտորական խմբի այլ անդամներին օգնում է վերջիններիս պարզել, թե արդյոք տվյալ տեղեկատվությունը ազդում է ռիսկերի գնահատման ուղղությամբ արդեն իրականացված ընթացակարգերի արդյունքների կամ դրանց հիման վրա կատարված եզրակացությունների վրա, ներառյալ այն, թե արդյոք անհրաժեշտ է կատարել էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերի վերագնահատում:

**Նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ նշանակալից գործարքների առնչությամբ իրականացվող նպատակային ընթացակարգերը** (հղում պար. 22(գ))

Ա36. Նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ նշանակալից գործարքների առնչությամբ աուդիտորի կողմից իրականացվող նպատակային ընթացակարգերի օրինակները ներառում են հետևյալը.

- նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության հարաբերությունների բնույթի մասին հարցումների կատարում, այդ թվում կազմակերպությունից դուրս գործող այն անձանց շրջանում, ովքեր ենթադրաբար էապես ծանոթ են կազմակերպությանը և նրա գործունեությանը, օրինակ, իրավաբանները, հիմնական միջնորդները, կարևոր ներկայացուցիչները, խորհրդատուները, երաշխավորողները կամ կազմակերպության հետ սերտ գործընկերական հարաբերությունների մեջ գտնվող այլ անձինք (եթե նշված անձանց ներգրավումը հարցման մեջ տեղին է և արգելված չէ օրենսդրությամբ, ենթաօրենսդրական ակտերով կամ վարքագծի կանոններով),
- նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության իրականացրած գործարքների հաշվապահական ձևակերպումների վերլուծություն, որի կատարումը կարելի է դյուրինացնել համակարգչային աուդիտորական եղանակների կիրառմամբ,
- նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության իրականացրած գործարքների պայմանների ստուգում և ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքների պահանջների հետ նշված գործարքների հաշվառման ու բացահայտման համապատասխանության գնահատում:

**Միտումնավոր չբացահայտում ղեկավարության կողմից** (հղում պար. 22(ե))

<sup>26</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8(բ)

Ա37. Խարդախության դեպքերի առնչությամբ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ 240-րդ ԱՄՍ-ով նախատեսվող պահանջները և ուղղորդող դրույթները տարածվում են այն դեպքերի վրա, երբ ենթադրվում է, որ ղեկավարությունը միտումնավոր կերպով աուդիտորին չի բացահայտել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կամ նշված անձանց հետ իրականացված նշանակալից գործարքները: Աուդիտորը կարող է քննության առնել այն հարցը, թե արդյոք անհրաժեշտ է ևս մեկ անգամ կատարել աուդիտորական հարցումներին ղեկավարության տված պատասխանների կամ հավաստումների արժանահավատության գնահատում:

*Կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքները*

**Կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների գործարար հիմնավորումը** (հղում պար. 23)

Ա38. Կապակցված որևէ անձի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալից գործարքի գործարար հիմնավորման գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է քննության առնել հետևյալ հարցերը.

- արդյոք գործարքը.
  - չափից ավելի բարդ է (օրինակ, դրանում կարող են ընդգրկված լինել միավորված խմբի մեկից ավելի կապակցված կողմերը),
  - իրականացվել է առևտրային արտասովոր պայմաններով, օրինակ, արտասովոր գներով, տոկոսադրույքներով, երաշխիքներով և մարման պայմաններով,
  - չի հիմնվում իրականացման հստակ տրամաբանական հիմնավորման վրա,
  - իրականացվել է նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմերի մասնակցությամբ,
  - ձևակերպվել է արտասովոր եղանակով,
- արդյոք ղեկավարությունը կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ քննարկել է տվյալ գործարքի բնույթին և հաշվառմանը վերաբերող հարցերը,
- արդյոք ղեկավարությունը ավելի մեծ ուշադրություն է դարձնում հաշվապահական ճանաչման որոշակի մեթոդին՝ առանց պատշաճորեն հաշվի առնելու գործարքի հիմքում ընկած տնտեսագիտական էությունը:

Եթե ղեկավարության բացատրությունները էապես չեն համապատասխանում կապակցված կողմի հետ իրականացված գործարքի պայմաններին, ապա աուդիտորը պետք է, 500-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն,<sup>27</sup> քննության առնի այլ նշանակալից հարցերի վերաբերյալ ղեկավարության տված բացատրությունների և հավաստումների հավաստիությունը:

Ա39. Աուդիտորը կարող է նաև փորձել հասկանալ տվյալ գործարքի գործարար հիմնավորումը կապակցված կողմի տեսանկյունից, քանի որ այն կարող է օգնել աուդիտորին ավելի լավ ըմբռնել գործարքի տնտեսագիտական իրողությունը և դրա իրականացման պատճառները: Կապակցված կողմի տեսանկյունից գործարար այն

<sup>27</sup> ԱՄՍ 500, «Աուդիտորական ապացույցներ», պարագրաֆ 11

հիմնավորումը, որը հակասում է տվյալ անձի գործունեության բնույթին, կարող է համարվել խարդախության ռիսկի գործոն:

### **Կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների թույլատրումը և հաստատումը (հղում պար. 23(բ))**

Ա40. Ղեկավարության, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց կամ, համապատասխան դեպքերում, բաժնետերերի կողմից այն գործարքների թույլատրումը և հաստատումը, որոնք կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացվում են կապակցված կողմերի հետ, կարող է ապահովել աուդիտորական ապացույց այն մասին, որ տվյալ գործարքները պատշաճորեն քննության են առնվել կազմակերպության համապատասխան օղակներում և որ նրանց պայմանները համարժեքորեն արտացոլվել են ֆինանսական հաշվետվություններում: Թույլտրման ու հաստատման չենթարկված նման գործարքների առկայությունը, ղեկավարության կամ կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ քննարկումների վրա հիմնվող իմաստալից բացատրությունների բացակայության պարագայում, կարող է վկայել սխալներով կամ խարդախության դեպքերով պայմանավորված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մասին: Այդ դեպքում կարող է առաջանալ աուդիտորի կողմից համանման բնույթի այլ գործարքները ևս մանրազնին կերպով ուսումնասիրելու անհրաժեշտությունը: Ինչևէ, հնարավոր է, որ ինքնին գործարքի թույլատրումը և հաստատումը բավարար չլինի խարդախությամբ պայմանավորված էական խեղաթյուրումների բացակայության մասին եզրակացություն կատարելու համար, որովհետև գործարքի թույլատրումը և հաստատումը կարող է որևէ ազդեցություն չունենալ այն դեպքում, երբ կապակցված կողմերի միջև ձեռք է բերվել գաղտնի համաձայնություն կամ երբ կազմակերպությունը ենթակա է կապակցված որևէ անձի գերիշխող ազդեցությանը:

### **Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ հարցերը**

Ա41. Ի տարբերություն խոշոր կազմակերպության, փոքր կազմակերպությունը կարող է և չունենալ հսկողության այն միջոցները, որոնք ապահովվում են լիազորությունների և հաստատման տաբեր մակարդակների շնորհիվ: Ըստ այդմ, համեմատաբար փոքր կազմակերպությունում աուդիտ անցկացնելիս՝ աուդիտորը կարող է ավելի քիչ չափով հիմնվել կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների վավերականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների հավաստման ու հաստատման վրա: Փոխարենը, աուդիտորը կարող է քննության առնել աուդիտորական այլ ընթացակարգերի իրականացման, օրինակ, համապատասխան փաստաթղթերի ստուգման, համապատասխան կողմերի հետ գործարքների կոնկրետ պայմանների ճշտման կամ գործարքներում սեփականատիրոջ-ղեկավարի մասնակցության դիտարկման հարցը:

*Հավաստումներ այն մասին, որ կապակցված կողմերի հետ գործարքներն իրականացվել են անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակշռող պայմաններին համարժեք պայմաններով (հղում պար. 24)*

Ա42. Թեև անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գները կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների գների հետ համեմատելու համար անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցները կարող են հեշտորեն հասանելի լինել, սակայն սովորաբար գոյություն ունեն գործնական դժվարություններ, որոնք սահմանափակում են աուդիտորական այնպիսի ապացույցների ստացումը, որոնք վկայում են բոլոր մնացած պայմանների առումով կապակցված կողմերի հետ իրականացված և անկախ կողմերի միջև կնքված գործարքների համարժեքության մասին: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ աուդիտորն ի վիճակի լինի ճշտել, որ կապակցված կողմի հետ գործարքն իրականացվել է շուկայական գնով, բայց միևնույն ժամանակ չկարողանա հաստատել այն փաստը, որ գործարքի այլ պայմանները (օր.՝ վարկավորման պայմանները, պայմանական իրադարձությունները և առանձնահատուկ վճարները) համարժեք են անկախ կողմերի միջև սովորաբար համաձայնեցվող պայմաններին: Ըստ այդմ, կարող է ի հայտ գալ այն ռիսկը, որ կապակցված կողմի հետ իրականացված գործարքի և անկախ կողմերի միջև կնքված գործարքի պայմանների համարժեքության մասին ղեկավարության տված հավաստումը էապես խեղաթյուրված լինի:

Ա43. Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ ղեկավարությունը պարտավոր է հիմնավորել այն հավաստումը, որ կապակցված կողմի հետ գործարքն իրականացվել է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների պայմաններին համարժեք պայմաններով: Հավաստման նման հիմնավորումը կարող է ներառել հետևյալը.

- իրար չկապակցված մեկ կամ մի քանի կողմերի հետ կնքված նույնական կամ նույնանման գործարքների պայմանների համեմատություն կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների պայմանների հետ,
- գործարքի շուկայական արժեքի որոշման և գործարքի շուկայական պայմանների հաստատման նպատակով արտաքին փորձագետի ներգրավում,
- գործարքի պայմանների համեմատություն բաց շուկայում իրականացվող և լայն առումով տվյալ գործարքին նման գործարքների շուկայական պայմանների հետ:

Ա44. Տվյալ հավաստման առնչությամբ ղեկավարության ներկայացրած հիմնավորման գնահատումը կարող է ներառել հետևյալ քայլերից մեկը կամ մի քանիսը.

- հավաստման հիմնավորման գործընթացի համարժեքության գնահատում,
- հավաստման հիմքում ընկած ներքին կամ արտաքին տվյալների աղբյուրի ստուգում և տվյալների հավաստիության, ամբողջականության և կարևորության որոշման նպատակով տվյալների ստուգում,
- հավաստման հիմքում ընկած նշանակալից ենթադրությունների ողջամտության գնահատում:

Ա45. Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հիմունքներով նախատեսվում է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գերակշռող պայմաններին ոչ համարժեք պայմաններով կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների բացահայտում: Որոշ դեպքերում, երբ ֆինանսական հաշվետվություննում ղեկավարությունը չի բացահայտում կապակցված կողմի հետ իրականացված գործարքը, կարող է լինել անուղղակի հավաստում այն մասին, որ տվյալ գործարքն իրականացվել է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գերակշռող պայմաններին համարժեք պայմաններով:

## **Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման գնահատումը**

*Խեղաթյուրումների գնահատման ժամանակ հաշվի առնվող էականության հարցերը (հղում պար. 25)*

Ա46.450-րդ ԱՄՍ-ի համաձայն, խեղաթյուրման էականությունը գնահատելիս՝ աուդիտորը պետք է քննության առնի ինչպես խեղաթյուրված տվյալների ծավալն ու բնույթը, այնպես էլ այն հանգամանքները, որոնց պայմաններում թույլ է տրվել խեղաթյուրումը:<sup>28</sup> Ֆինանսական հաշվետվություններից օգտվողների համար գործարքի նշանակությունը կարող է և պայմանավորված չլինել զուտ գործարքի գրանցված գումարով, այլ նաև այլ կարևոր գործոններով, ինչպիսին է կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների բնույթը:

*Կապակցված կողմերի վերաբերյալ բացահայտումների գնահատումը (հղում պար. 25(ա))*

Ա47. Ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով նախատեսվող բացահայտման պահանջների համատեքստում կապակցված կողմերի վերաբերյալ բացահայտումների գնահատումը նշանակում է, որ հարկ է քննության առնել այն հարցը, թե արդյոք կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և իրականացված գործարքները պատշաճորեն ամփոփվել և ներկայացվել են՝ ապահովելով բացահայտումների ըմբռնելիությունը: Կապակցված կողմերի վերաբերյալ բացահայտումները կարող են ըմբռնելի չլինել այն դեպքում, երբ.

- (ա) գործարքների գործարար հիմնավորումը և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրանց ազդեցությունը անհասկանալի է կամ խեղաթյուրված, կամ
- (բ) գործարքների հիմնական պայմանները և այլ կարևոր տարրերը, որոնք անհրաժեշտ են գործարքները ըմբռնելու համար, պատշաճորեն չեն բացահայտվել:

**Գրավոր հավաստումները (հղում պար. 26)**

Ա48. Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից գրավոր հավաստումները ձեռք են բերվում հետևյալ դեպքերում.

- երբ նշված անձանց կողմից հաստատվել են կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքներ, որոնք (ա) էապես ազդում են ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ որոնցում (բ) ներգրավված է ղեկավարությունը,
- երբ նշված անձինք աուդիտորին են տրամադրել կոնկրետ բանավոր հավաստումներ կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքների մանրամասների մասին,
- երբ նշված անձինք ունեն ֆինանսական կամ այլ շահեր կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված գործարքների առնչությամբ:

Ա49. Աուդիտորը կարող է նաև որոշել ձեռք բերել գրավոր հավաստումներ ղեկավարության կողմից տրված բացատրությունների վերաբերյալ, օրինակ, հավաստում այն

<sup>28</sup> ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը», պարագրաֆ 11(ա): ԱՄՍ 450-ի պարագրաֆ Ա16-ով նախատեսվում են ուղղորդող դրոյթներ խեղաթյուրման գնահատման վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող դեպքերի առնչությամբ:

մասին, որ կապակցված կողմերի հետ իրականացված կոնկրետ գործարքները չեն հիմնվում չբացահայտված լրացուցիչ պայմանագրերի վրա:

## **Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը** (հղում պար. 27)

Ա50. Աուդիտի ժամանակ կազմակերպության կապակցված կողմերի առնչությամբ ի հայտ եկող նշանակալից հարցերի շուրջ քննարկումները<sup>29</sup> օգնում են աուդիտորին կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ մեկտեղ միասնական պատկերացում կազմել նշված հարցերի բնույթի միասին և լուծել դրանք: Կապակցված կողմերի առնչվող նշանակալից հարցերը ներառում են հետևյալը.

- կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված նշանակալից գործարքների ղեկավարության կողմից չբացահայտումը (միտումնավոր կամ ոչ միտումնավոր) աուդիտորին, որոնք թույլ կտային կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց տեղեկանալ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների մասին, որոնք նախկինում հայտնի չեն եղել նշված անձանց,
- կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից այն գործարքները, որոնք պատշաճորեն չեն թույլատրվել ու հաստատվել և կարող են խարդախության կասկածների տեղիք տալ,
- ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներին համապատասխան կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալից գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման հարցում տարածայնություններ ղեկավարության հետ,
- կապակցված կողմերի հետ որոշակի գործարքների իրականացումն արգելող դրույթներ պարունակող գործող օրենքների կամ ենթաօրենսդրական ակտերի պահանջների չկատարում,
- կազմակերպության նկատմամբ իրական վերահսկողություն իրականացնող կողմի որոշման հետ կապված դժվարություններ:

---

<sup>29</sup> ԱՄՍ 230-ի Ա8-րդ պարագրաֆով նախատեսվում են աուդիտի ընթացքում ի հայտ եկող նշանակալից հարցերի բնույթի վերաբերյալ լրացուցիչ այլ դրույթներ:

ԱՌՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 560

ՀԵՏԱԳԱ ԴԵՊՔԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Հետագա դեպքեր.....	2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3
<b>Նպատակները.....</b>	<b>4</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>5</b>
<b>Պահանջները</b>	
Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր.....	6-9
Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր.....	10-13
Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր.....	14-17
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	Ա1
Սահմանումներ.....	Ա2-Ա5
Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր.....	Ա6-Ա10
Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր.....	Ա11-Ա16
Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր.....	Ա17-Ա18



<<Հետագա դեպքեր>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 560-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հետագա դեպքերի հետ (հղում՝ պար. Ա1):

### Հետագա դեպքեր

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող են ազդել որոշակի դեպքեր, որոնք տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո: Ֆինանսական հաշվետվողականության շատ հիմունքներ հատկապես անդրադառնում են այսպիսի դեպքերին<sup>1</sup>: Ֆինանսական հաշվետվողականության այդպիսի հիմունքները որպես կանոն տարբերակում են դեպքերի երկու տեսակ՝  
(ա) դեպքեր, որոնք ապացույցներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող պայմանների վերաբերյալ, և  
(բ) դեպքեր, որոնք ապացույցներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո առաջացած պայմանների վերաբերյալ:

ԱՄՍ 700-ը սահմանում է, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ընթերցողին տեղեկացնում է այն մասին, որ աուդիտորը հաշվի է առել այն իրադարձությունների և գործարքների ազդեցությունը, որոնք տեղի են ունեցել և որոնց աուդիտորը իրազեկ է դարձել մինչև այդ ամսաթիվը<sup>2</sup>:

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

4. Աուդիտորի նպատակներն են՝

<sup>1</sup> Օրինակ <<Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր>> Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 10-ում ուսումնասիրվում է բարենպաստ եւ ոչ բարենպաստ դեպքերի առնչությունը ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք տեղի են ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի (<<ԱՄՍ-ներում սահմանված որպես <<հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտ>>)) և ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար վավերացնելու ամսաթվի միջև

<sup>2</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆ Ա38

- (ա) ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե դեպքերը, որոնք տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև, և որոնք պահանջում են ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ կատարել ֆինանսական հաշվետվություններում, արտացոլված են արդյոք համապատասխանորեն այդ ֆինանսական հաշվետվություններում համաձայն կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների, և
- (բ) համապատասխանորեն արձագանքել այն փաստերին, որոնք աուդիտորին հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, որոնք, եթե հայտնի լինեին աուդիտորին այդ ամսաթվի դրությամբ, կարող էին պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ:

## **Սահմանումներ**

5. ԱՄՍ-ների իմաստով հետևյալ հասկացությունները ունեն ստորև նշված իմաստները՝
  - (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթիվ՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկված ամենավերջին ժամանակաշրջանի ավարտի ամսաթիվը,
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվ՝ այն ամսաթիվը, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են և իրավասու անձինք հաստատել են, որ պատասխանատվություն են կրում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում՝ պար. Ա2),
  - (գ) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ՝ աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության թվագրման ամսաթիվ՝ համաձայն ԱՄՍ 700-ի (հղում՝ պար. Ա3),
  - (դ) ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվ՝ այն ամսաթիվը, երբ աուդիտորական եզրակացությունը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները հասանելի են դարձվել երրորդ կողմերին (հղում՝ պար. Ա4-Ա5),
  - (ե) հետագա դեպքեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր և փաստեր, որոնք աուդիտորին հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո:

## **Պահանջները**

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր**

6. Աուդիտորը պետք է իրականացնի սահմանված աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերի բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև տեղի ունեցող բոլոր դեպքերը, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում, հայտնաբերվել են: Այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի ակնկալվում իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր այն հարցերի նկատմամբ,

որոնց վերաբերյալ նախկինում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում կատարվել են բավարար եզրահանգումներ (հղում՝ պար. Ա6):

7. Աուդիտորը պետք է իրականացնի պարագրաֆ 6-ով պահանջվող ընթացակարգերն այնպես, որ դրանք ընդգրկեն ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածը կամ, որքան գործնականում հնարավոր է, դրան մոտ ժամանակաշրջան: Այսպիսի աուդիտորական ընթացակարգերի էությունն ու չափը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդիտորական ռիսկերի գնահատականը, որը պետք է ներառի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա7-Ա8).
- (ա) կազմակերպության ղեկավարության կողմից սահմանված բոլոր այն ընթացակարգերի վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, որոնք նախատեսված են երաշխավորելու հետագա դեպքերի հայտնաբերումը,
  - (բ) կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղի է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հարցումները, կապված այն բանի հետ, թե արդյոք տեղի են ունեցել հետագա դեպքեր, որոնք կարող էին ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (հղում՝ պար. Ա9),
  - (գ) ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո կազմակերպության սեփականատերերի, ղեկավարության և կառավարման համար պատասխանատու անձանց հանդիպումների տեղի ունենալու դեպքում, արձանագրությունների ընթերցումը և նմանտիպ այլ հանդիպումների ընթացքում քննարկված հարցերի վերաբերյալ հարցումների կատարումը՝ արձանագրությունների հասանելի չլինելու դեպքում (հղում՝ պար. Ա10),
  - (դ) կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ուսումնասիրումը, եթե առկա է:
8. Եթե պարագրաֆներ 6-ով և 7-ով պահանջվող ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում աուդիտորը հայտնաբերում է դեպքեր, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում, աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք յուրաքանչյուր այսպիսի դեպք համապատասխանորեն է արտացոլված այդ ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների:

#### *Գրավոր հաստատումներ*

9. Աուդիտորը կազմակերպության ղեկավարությունից և, որտեղ տեղի է, կառավարման համար պատասխանատու անձանցից պետք է պահանջի ԱՄՍ 580<sup>3</sup>-ի համաձայն գրավոր հաստատում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերը, որոնց համար կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով պահանջվում է ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ, արդեն ճշգրտվել կամ բացահայտվել են:

### **Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր**

<sup>3</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>

10. Աուդիտորը պարտավոր չէ իրականացնել այլ աուդիտորական ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո: Այնուամենայնիվ, եթե աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ, աուդիտորը պետք է (հղում պար. Ա11).
- (ա) քննարկի այդ հարցը կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ,
  - (բ) որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրտման կարիք ունեն, և եթե այդպես է՝
  - (գ) տեղեկանալ, թե ինչպես է կազմակերպության ղեկավարությունը պատրաստվում ներկայացնել այդ հարցը ֆինանսական հաշվետվություններում:
11. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը ճշգրտում է ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պետք է՝
- (ա) իրականացնի ճշգրտման հանգամանքներում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը,
  - (բ) բացառությամբ պարագրաֆ 12-ում նշված հանգամանքների՝
    - (i) պարագրաֆներ 6-ով և 7-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը երկարաձգի մինչև աուդիտորական նոր եզրակացության ամսաթիվը, և
    - (ii) ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրել նոր աուդիտորական եզրակացություն: Աուդիտորական նոր եզրակացությունը չպետք է ավելի վաղ թվագրված լինի, քան ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն է:
12. Երբ օրենքը, այլ իրավական ակտը կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները չեն արգելում կազմակերպության ղեկավարությանը սահմանափակելու ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտումը ճշգրտման պատճառ հանդիսացող հետագա դեպքի կամ դեպքերի հետևանքներով, և չեն արգելում ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատելու համար իրավասու անձանց սահմանափակելու իրենց հաստատումը այդ ճշգրտումով, աուդիտորին թույլատրվում է սահմանափակել հետագա դեպքերի համար պարագրաֆ 11-ի(բ)(i) ենթակետով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը այդ ճշգրտումով: Այսպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է կամ՝
- (ա) ուղղում կատարի աուդիտորական եզրակացությունում ներառելով լրացուցիչ ամսաթիվ կապված այդ ճշտգրտման հետ, որն այդ կերպ ցույց է տալիս, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտորական ընթացակարգերը սահմանափակվել են բացառապես համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում նկարագրված ճշգրտումով, կամ (հղում պար. Ա12),
  - (բ) տրամադրի նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն, որը <<Ընդգծված հարցեր>> կամ <<Այլ հարցեր>> պարագրաֆում<sup>4</sup> ներառում է

<sup>4</sup> Տես ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

հայտարարություն այն մասին, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտորական ընթացակարգերը սահմանափակվել են բացառապես համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում նկարագրված ճշգրտումով:

13. Որոշ երկրներում կազմակերպության ղեկավարությունից օրենքով, այլ իրավական ակտով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով կարող է չպահանջվել հրապարակել ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվություններ, և հետևաբար, աուդիտորին կարիք չի լինում տրամադրել նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպության ղեկավարությունը չի ճշգրտում ֆինանսական հաշվետվություններն այն հանգամանքներում, որտեղ աուդիտորը համարում է, որ դրանք ճշգրտման կարիք ունեն, այդ դեպքում (հղում պար. Ա13-Ա14).
  - (ա) եթե աուդիտորական եզրակացությունը դեռևս չի տրամադրվել կազմակերպությանը, աուդիտորը պետք է ձևափոխի իր կարծիքը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 705<sup>5</sup>-ով, այնուհետև ներկայացնի աուդիտորական եզրակացությունը,
  - (բ) եթե աուդիտորական եզրակացությունն արդեն տրամադրվել է կազմակերպությանը, աուդիտորը պետք է տեղեկացնի կազմակերպության ղեկավարությանը և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, չտրամադրել ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց, քանի դեռ անհրաժեշտ ճշգրտումները չեն կատարվել: Եթե հետագայում, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակվել են առանց անհրաժեշտ ճշգրտումների, ապա աուդիտորը պետք է համապատասխան գործողություններ իրականացնի՝ ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն (հղում պար. Ա15-Ա16):

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր**

14. Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու պարտականություն չունի: Այնուամենայնիվ, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ, աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) քննարկի այդ հարցը կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ,
  - (բ) որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրտման կարիք ունեն, և եթե այդպես է՝
  - (գ) տեղեկանալ, թե ինչպես է կազմակերպության ղեկավարությունը պատրաստվում ներկայացնել այդ հարցը ֆինանսական հաշվետվություններում:
15. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը ճշգրտում է ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պետք է (հղում պար. Ա17).

<sup>5</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

- (ա) իրականացնի ճշգրտման հանգամանքներում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը,
- (բ) բացառությամբ պարագրաֆ 12-ում նշված հանգամանքների՝
  - (i) պարագրաֆներ 6-ով և 7-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը երկարաձգի մինչև աուդիտորական նոր եզրակացության ամսաթիվը, և աուդիտորական նոր եզրակացությունը չպետք է ավելի վաղ թվագրված լինի, քան ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն է, և
  - (ii) ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրի նոր աուդիտորական եզրակացություն,
- (դ) երբ առկա են պարագրաֆ 12-ի հանգամանքները, ճշգրտի աուդիտորական եզրակացությունը կամ տրամադրի նոր աուդիտորական եզրակացություն, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով:

16. Նոր կամ ճշգրտված աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի <<Ընդգծված հարցեր>> կամ <<Այլ հարցեր>> պարագրաֆ հղում պարունակելով նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններում ճշգրտումներ կատարելու պատճառներն առավել ընդարձակ կերպով մեկնաբանող ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններին և աուդիտորի կողմից նախկինում տրամադրված աուդիտորական եզրակացությանը:

17. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը անհրաժեշտ քայլեր չի ձեռնարկում նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններին ծանոթ անձանց տեղեկացնելու ստեղծված իրավիճակի մասին և չի ճշգրտում ֆինանսական հաշվետվությունները այն հանգամանքներում, երբ աուդիտորը համարում է, որ դրանք ճշգրտման կարիք ունեն, աուդիտորը պետք է կազմակերպության ղեկավարությանը և, որտեղ տեղի է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ<sup>6</sup>, որ քայլեր կձեռնարկի՝ ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն: Եթե, չնայած այդ տեղեկացմանը, կազմակերպության ղեկավարությունը և կառավարման համար պատասխանատու անձինք անհրաժեշտ քայլեր չեն ձեռնարկում, աուդիտորը պետք է համապատասխան գործողություններ իրականացնի՝ ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն (հղում պար. Ա18):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ստանդարտի շրջանակները (հղում պար. 1)

Ա1. Երբ աուդիտի ենթարկվող ֆինանսական հաշվետվությունները ներառվում են այլ փաստաթղթերում ֆինանսական հաշվետվություններից հրապարակումից հետո, աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն կապված հետագա այնպիսի դեպքերի հետ, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, ինչպիսիք են արժեթղթերի վաճառքի հրապարակային առաջարկի դեպքում օրենսդրական կամ այլ պահանջները այն երկրներում, որտեղ արժեթղթերն առաջարկվում են: Օրինակ՝

<sup>6</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13

աուդիտորից կարող է պահանջվել իրականացնելու լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ մինչև վերջնական առաջարկի մասին փաստաթղթի կազմման ամսաթիվը: Այդ ընթացակարգերը կարող են ներառել 6-րդ և 7-րդ պարագրաֆներում նկարագրված ընթացակարգերը, որոնք պետք է իրականացվեն ընդհուպ մինչև վերջնական առաջարկի մասին փաստաթղթի կազմման կամ դրան մոտ ամսաթիվը, ինչպես նաև պետք է ընթերցվեն առաջարկի փաստաթղթի՝ գնահատելու համար այն, թե արդյոք դրանում ընդգրկված այլ տեղեկատվությունը համապատասխանում է աուդիտորի հետ առնչվող ֆինանսական տեղեկատվությանը<sup>7</sup>:

## **Սահմանումներ**

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը (հղում՝ պար. 5(բ))**

Ա2. Որոշ երկրներում, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով են որոշակիացվում այն անձինք կամ մարմինները (օրինակ՝ ղեկավարությունը կամ կառավարման համար պատասխանատուները), որոնք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունների, ներառյալ կից ծանոթագրությունների պատրաստման համար, ինչպես նաև սահմանվում է հաստատման անհրաժեշտ գործընթացը: Այլ երկրներում հաստատման գործընթացը չի կանոնակարգվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով և կազմակերպությունը հետևում է սեփական ընթացակարգերին, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և հաստատելու համար սեփական ղեկավարման և կառավարման կառուցվածքը: Որոշ երկրներում պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը բաժնետերերի կողմից: Այդ երկրներում բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին՝ եզրահանգելու համար, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի հիմք հանդիսացող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել: Աուդիտի միջազգային ստանդարտների նպատակներից ելնելով, ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունների, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունների, պատրաստված լինելու վերաբերյալ իրավասու մարմինների կողմից որոշում կայացնելու ամսաթվից և իրավասու մարմինների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվություն ստանձնելու ամսաթվից ավելի վաղ ամսաթիվն է:

### **Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում՝ պար. 5(գ))**

Ա3. Աուդիտորական եզրակացությունը չի կարող թվագրվել ավելի վաղ ամսաթվով, քան աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքը ձևավորելու համար բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման ամսաթիվը, ներառյալ այն ապացույցները, որոնք վկայում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, պատրաստվել են և իրավասու մարմինները հաստատել են, որ իրենք պատասխանատվություն են

<sup>7</sup> Տես ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>-ի 2-րդ պարագրաֆը

ստանձնում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար<sup>8</sup>: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացության թվագրման ամսաթիվը չի կարող ավելի վաղ լինել, քան ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը, ինչպես սահմանված է 5(բ) պարագրաֆում: Կառավարչական խնդիրների արդյունքում որոշ ժամանակ կարող է անցնել 5(գ) պարագրաֆի համաձայն աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացությունը կազմակերպությանը ներկայացնելու ամսաթվի միջև:

#### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը** (հղում՝ պար. 5(դ))

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը հիմնականում կախված է կազմակերպության կարգավորման միջավայրից: Որոշ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը կարող է լինել դրանց կարգավորող մարմիններ ներկայացնելու ամսաթիվը: Քանի որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող հրապարակվել առանց աուդիտորական եզրակացության, աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը ոչ միայն պետք է թվագրվի աուդիտորական եզրակացության կամ դրանից ավելի ուշ ամսաթվով, այլ նաև աուդիտորական եզրակացությունը կազմակերպությանը ներկայացվելու կամ դրանից ավելի ուշ ամսաթվով:

#### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա5. Հանրային ոլորտում, ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը կարող է լինել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրա վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրենսդիր մարմին ներկայացնելու կամ այլ կերպ հրապարակվելու ամսաթիվը:

#### **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր** (հղում՝ պար. 6-9-րդ)

Ա6. Աուդիտորական ռիսկի գնահատումից կախված, 6-րդ պարագրաֆով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ընդգրկել ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ են բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև ընկած ժամանակահատվածում տեղի ունեցող հաշվապահական գրանցումների կամ գործառնությունների դիտարկումը կամ թեստավորումը: 6-րդ և 7-րդ պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը ի լրումն են այլ նպատակներով աուդիտորի կողմից

<sup>8</sup> ԱՄ 700, 41-րդ պարագրաֆ: Որոշ դեպքերում օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանվում է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման գործընթացի այն ժամանակաշրջանը, երբ ակնկալվում է, որ աուդիտը ավարտված կլինի:



իրականացվող ընթացակարգերին, որոնք, այնուամենայնիվ, կարող են ապացույցներ տրամադրել հետագա դեպքերի մասին (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ հաշվապահական հաշիվների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերելու համար, այնպես ինչպես վերջնական ընթացակարգերը կամ դեբիտորական պարտքերի գծով հետագա ստացումների հետ կապված):

Ա7. 7-րդ պարագրաֆը պահանջում է սույն համատեքստում որոշ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք աուդիտորից պահանջվում է իրականացնել 6-րդ պարագրաֆին համապատասխան: Հետագա դեպքերի ընթացակարգերը, որոնք աուդիտորը իրականացնում է, կարող են, այնուամենայնիվ, կախված լինել առկա տեղեկատվությունից և, մասնավորապես, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո հաշվապահական գրանցումների կատարված լինելու չափից: Եթե հաշվապահական գրանցումները չեն թարմացվել և, հետևաբար, միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ (թե ներքին, թե արտաքին նպատակների համար) չեն պատրաստվել կամ ղեկավարության կամ կառավարման համար պատասխանատու անձանց ժողովների արձանագրությունները չեն կազմվել, համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ընդունել առկա գրանցամատյանների և գրանցումների, ներառյալ բանկային հաշվետվությունների ստուգման ձև: Ա8 պարագրաֆը տալիս է որոշ լրացուցիչ հարցերի օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել նման ստուգումների ընթացքում:

Ա8. Ի լրումն 7-րդ պարագրաֆով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերի, աուդիտորը կարող է քննարկել հետևյալների անհրաժեշտությունը և նպատակահարմարությունը.

- ուսումնասիրել կազմակերպության հասանելի վերջին նախահաշիվները, դրամական հոսքերի կանխատեսումները և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո ընկած ժամանակահատվածի ղեկավարության հաշվետվությունները,
- հարցումներ կատարել կամ շարունակել նախկին բանավոր կամ գրավոր հարցումները կազմակերպության իրավախորհրդատուին՝ դատական գործընթացների և հայցերի վերաբերյալ, կամ
- քննարկել, արդյոք անհրաժեշտ են կոնկրետ հետագա դեպքերի վերաբերյալ գրավոր հաստատումներ՝ այլ աուդիտորական ապացույցները հիմնավորելու և այդպիսով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

### **Հարցումներ (հղում պար.7(բ))**

Ա9. Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող հետագա դեպքերի վերաբերյալ ղեկավարությանը կամ, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հարցումներ կատարելիս, աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել նախնական կամ ոչ համոզիչ տվյալների հիման վրա հաշվառված գործարքների ընթացիկ կարգավիճակի վերաբերյալ, ինչպես նաև հատուկ հարցումներ կատարել հետևյալ հարցերի մասին.

- ստանձնվել են արդյոք նոր պարտավորություններ, ստացվել են արդյոք նոր փոխառություններ կամ տրվել նոր երաշխիքներ,

- տեղի է ունեցել կամ պլանավորվում է արդյոք ակտիվների իրացում կամ ձեռքբերումներ,
- տեղի է ունեցել կամ պլանավորվում է արդյոք կապիտալի ավելացում կամ նոր բաժնետոմսերի կամ պարտատոմսերի թողարկում, կամ ձեռք է բերվել կամ պլանավորվում է արդյոք միաձուլման կամ լուծարման պայմանավորվածություն,
- պետության կողմից բռնագրավվել կամ վնասվել է արդյոք (օրինակ՝ հրդեհի կամ ջրհեղեղի հետևանքով) որևէ ակտիվ,
- տեղի են ունեցել արդյոք դեպքեր պայմանական ակտիվների հետ կապված,
- կատարվել են կամ նախատեսվում է արդյոք կատարել հաշվապահական արտասովոր ճշգրտումներ,
- տեղի են ունեցել կամ հավանական է արդյոք, որ տեղի կունենան, այնպիսի դեպքեր, որոնք կասկածի տակ կդնեն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը, օրինակ՝ երբ նման դեպքերը կասկածի տակ են դնում կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը,
- տեղի են ունեցել արդյոք դեպքեր, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված գնահատումների կամ պահուստներին չափմանը,
- տեղի են ունեցել արդյոք դեպքեր, որոնք վերաբերում են ակտիվների վերականգնողականությանը:

### **Արձանագրությունների ոսումնասիրումը (հղում՝ պար.7(գ))**

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա10. Հանրային ոլորտում աուդիտորը կարող է ոսումնասիրել օրենսդիր մարմնի կողմից կատարված վարույթների վերաբերող պաշտոնական փաստաթղթերը և հարցում կատարել վարույթներում տեղ գտած այն հարցերի վերաբերյալ, որոնց գծով պաշտոնական փաստաթղթերը դեռևս հասանելի չեն:

### **Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր**

### **Կազմակերպության ղեկավարության պատասխանատվությունը աուդիտորի նկատմամբ (հղում՝ պար. 10)**

Ա11. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 210-ում, աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի պայմանները ներառում են ղեկավարություն համաձայնությունը աուդիտորին տեղեկացնելու՝ աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթվից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածի այն փաստերի վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և որոնց ղեկավարությունը կարող է իրազեկ լինել<sup>9</sup>:

### **Երկու ամսաթիվ (հղում՝ պար. 12 (ա))**

<sup>9</sup> ԱՄՍ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> 23-րդ պարագրաֆ:

Ա12. Երբ 12 (ա)-րդ պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում աուդիտորը փոփոխություն է կատարում աուդիտորական եզրակացությունում ներառելով այդ փոփոխության ամսաթիվը, ղեկավարության կողմից հետագայում կատարվող փոփոխություններին նախորդող ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը մնում է անփոփոխ, քանի որ այդ ամսաթիվը ընթերցողին տեղեկացնում է, թե երբ են ավարտվել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական աշխատանքները: Այնուամենայնիվ, լրացուցիչ ամսաթիվը ներառվում է աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ օգտվողներին տեղեկացնելու համար, որ այդ ամսաթվին հաջորդող աուդիտորական ընթացակարգերը պայմանավորված են ֆինանսական հաշվետվությունների հետագա փոփոխություններով: Հետևյալը լրացուցիչ ամսաթվի լուսաբանման օրինակ է. Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (բացառությամբ ծանոթագրություն Y-ի, որը ծանոթագրություն Y-ում նկարագրված փոփոխությամբ պայմանավորված աուդիտորական ընթացակարգերի ավարտման ամսաթիվ է):

### **Ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխություն չկատարելը (հղում պար. 13)**

Ա13. Որոշ երկրներում օրենքներով, այլ իրավական ակտերով կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման շրջանակներով ղեկավարությունից կարող է չպահանջվել հրապարակել փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունները: Դա հաճախ այն դեպքերում է, երբ մոտ է հաջորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը՝ պայմանով, որ այդ հաշվետվություններում կատարվեն համապատասխան բացահայտումները:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա14. Հանրային ոլորտում 13-րդ պարագրաֆի համաձայն կատարված գործողությունները, երբ ղեկավարությունը չի փոփոխում ֆինանսական հաշվետվությունները, կարող են ներառել նաև առանձին հաշվետվությունների ներկայացումը օրենսդիր մարմին կամ հաշվետվողականության տեսանկյունից վերադաս այլ համապատասխան մարմին՝ ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության վրա հետագա դեպքերի ազդեցության մասին:

### **Աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները (հղում պար. 13(բ))**

Ա15. Աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել կրել լրացուցիչ իրավական պարտականություններ, նույնիսկ երբ նա զգուշացրել է ղեկավարությանը չհրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունները և ղեկավարությունը համաձայնվել է այդ պահանջին:

Ա16. Երբ ղեկավարությունը հրապարակում է ֆինանսական հաշվետվությունները չնայած աուդիտորի նախազգուշացմանը չհրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները

կախված են աուդիտորի իրավական իրավունքներով և պարտականություններով: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակահար համարել դիմել իրավախորհրդատուին:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր**

Ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների փոփոխություն չկատարելը (հղում՝ պար. 15)

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ**

Ա17. Որոշ երկրներում, օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով հանրային ոլորտի կազմակերպություններին կարող է արգելվել փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այդ հանգամանքներում, որպես աուդիտորի համապատասխան գործողություն կարող է հանդիսանալ համապատասխան լիազոր մարմնին զեկուցելը:

### **Աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի դործողությունները (հղում՝ պար. 17)**

Ա18. Երբ աուդիտորը գտնում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման համար պատասխանատու անձինք չեն իրականացրել անհրաժեշտ քայլեր կազմակերպության կողմից նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելու համար, չնայած աուդիտորի նախազգուշացմանը առ այն, որ աուդիտորը կնախաձեռնի միջոցառումներ ուղղված այդ եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն, աուդիտորի գործողությունները կախված են աուդիտորի իրավական իրավունքներով և պարտականություններով: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավախորհրդատուին:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 570

ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԱՆԸՆԴՀԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը.....	2
Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը գնահատելու համար.....	3-7
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	8
<b>Նպատակները</b> .....	9
<b>Պահանջները</b>	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և դրա հետ կապված գործողությունները.....	10-11
Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը .....	12-14
Ղեկավարության գնահատման ժամակաշրջանից տարբերվող ժամանակահատվածը.....	15
Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ պայմանների հայտնաբերման դեպքում.....	16
Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացություն.....	17
Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը.....	18-20
Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման տեղին չլինելը.....	21
Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայությունը.....	22
Հաղորդակցությունը կառավարման համար պատասխանատու	

անձանց հետ.....	23
Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման էական ուշացումը.....	24
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը....	Ա1
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և դրա հետ կապված գործողությունները.....	Ա2-Ա6
Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը.....	Ա7-Ա12
Ղեկավարության գնահատականից տարբերվող ընկած ժամանակահատվածը.....	Ա13-Ա14
Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ պայմանների հայտնաբերման դեպքում.....	Ա15-Ա18
Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացություն.....	Ա19
Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը.....	Ա20-Ա24
Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման տեղին չլինելը.....	Ա25-Ա26
Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայությունը.....	Ա27

<<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 570-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն առնչվում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պարտականություններին:

### **Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը**

2. Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա կազմակերպությունը դիտվում է որպես անընդհատ գործող տեսանելի ապագայում: Ընդհանուր օգտագործման ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա, քանի դեռ կազմակերպության ղեկավարությունը չի նախատեսում լուծարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել դրա գործունեությունը կամ չունի իրատեսական այլընտրանք, բացի նշվածները: Հատուկ օգտագործման ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել այն ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներին համապատասխան, որոնց բնորոշ է կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վրա հիմնվելը կամ կարող են պատրաստվել ոչ այդ հիմունքներին համապատասխան (օրինակ կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության վրա հիմնվելը տեղին չէ որոշ երկրներում հարկային հիմունքներով պատրաստված որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների համար): Երբ տեղին է կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը, ակտիվները և պարտավորությունները գրանցվում են սովորական գործունեության ընթացքում կազմակերպության ակտիվներն իրացնելու և պարտավորությունները մարելու հնարավորության հիման վրա (հղում պար. 1ը):

### **Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը գնահատելու համար**

3. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ կազմակերպության ղեկավարությանն համար սահմանում են հստակ պահանջներ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության առանձնահատուկ գնահատում կատարելու, ստանդարտներ՝ կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությանն առնչվող հարցերի ուսումնասիրման և բացահայտումների կատարման վերաբերյալ: Օրինակ, հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը<sup>1</sup>: Կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը գնահատելու ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ մանրամասն պահանջները և դրա հետ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների անհրաժեշտությունը կարող են սահմանվել նաև օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:
4. Այլ ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներում կարող է չսահմանեն ղեկավարությանն համար հստակ պահանջներ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության առանձնահատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ: Այնուամենայնիվ, քանի որ կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը, ինչպես ներկայացված է 2-րդ պարագրաֆում, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմնարար սկզբունքն է, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ անհրաժեշտ է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը, եթե նույնիսկ ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքները չեն սահմանում գնահատում կատարելու համար հստակ պահանջ:

<sup>1</sup> 2009 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը>> ՀՀՄՍ 1, 25-26-րդ կետեր

5. Կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության ղեկավարության գնահատականը ներառում է ժամանակի որոշակի պահին դատողություն անելը՝ իրենց բնույթով անորոշ դեպքերի կամ հանգամանքների ապագա արդյունքների վերաբերյալ: Հետևյալ գործոնները տեղին են այդ դատողությունը անելու համար.
- դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունքների հետ կապված անորոշության աստիճանը զգալիորեն ավելացնում է ապագայում դեպքի կամ հանգամանքի կամ արդյունքի տեղի ունենալու հավանականությունը: Այդ պատճառով մեծ թվով ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներ, որոնք սահմանում են ղեկավարությանն ուղղված պահանջ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության հստակ գնահատում կատարելու վերաբերյալ, սահմանում են հաշվետու ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունից պահանջվում է հաշվի առնել ամբողջ առկա տեղեկատվությունը,
  - կազմակերպության ծավալներն ու բարդությունը, դրա գործունեության բնույթն ու պայմանները և արտաքին գործոններից ազդվելու աստիճանը ազդում են դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունքների վերաբերյալ դատողության վրա,
  - ապագայի վերաբերյալ ցանկացած դատողություն կատարվում է այն պահի դրությամբ առկա տեղեկատվության հիման վրա, երբ այն կատարվում է: Հետագա դեպքերը կարող են այնպիսի արդյունքների բերել, որոնք անհամատեղելի են այն դատողության հետ, որը հիմնավորված էր այն կատարելու պահին:

## **Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

6. Աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման ժամանակ ղեկավարության կողմից կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության տեղին լինելու վերաբերյալ և եզրահանգում կատարել, թե արդյոք կա որևէ էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդ պատասխանատվությունը առկա է նաև այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքները չեն սահմանում ղեկավարությանն համար հստակ պահանջ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության առանձնահատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ:
7. Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ԱՍ 200-ում<sup>2</sup>, էական սխալները բացահայտելու հարցում աուդիտորի կարողության վրա բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունը ավելի մեծ է ապագա դեպքերի կամ հանգամանքների դեպքում, որոնք կարող են հանգեցնել կազմակերպության գործունեության անընդհատության դադարեցմանը: Աուդիտորը չի կարող կանխատեսել նման ապագա դեպքերը կամ հանգամանքները: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացության մեջ կազմակերպության գործունեության անընդհատության անորոշության վերաբերյալ

---

<sup>2</sup> ԱՄՍ 200, «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»>



որևէ հիշատակման բացակայությունը չի կարող դիտվել որպես կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության երաշխիք:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

8. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

9. Աուդիտորի նպատակներն են.
- (ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում որպես հիմք ընդունված՝ կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության տեղին լինելու վերաբերյալ,
  - (բ) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա հետևություն անել, թե արդյոք առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ, և
  - (գ) որոշել աուդիտորական եզրակացության վրա հնարավոր հետևանքները:

## **Պահանջները**

### **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և դրա հետ կապված գործողությունները**

10. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը իրականացնելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՍ 315-ում<sup>3</sup> աուդիտորը պետք է քննարկի արդյոք առկա են դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունն իրականացրել է կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության նախնական գնահատումը, և (հղում պար. Ա2-Ա5).
- (ա) եթե նման գնահատումը կատարված է, աուդիտորը պետք է քննարկի գնահատումը ղեկավարության հետ և որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունը հայտնաբերել է դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք առանձին - առանձին կամ միասին վերցրած կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ, և եթե դա այդպես է, դրանք չեզոքացնելու հետ կապված ղեկավարության ծրագրերը, կամ
  - (բ) եթե նման գնահատումը դեռևս կատարված չէ, աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման մտադրությունը և հարցում կատարի ղեկավարությանը, արդյոք առկա են դեպքեր կամ հանգամանքներ որոնք առանձին - առանձին կամ միասին վերցրած կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ:

11. Աուդիտորը պետք է զգոն լինի աուդիտի ողջ ընթացքում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ էական կասկած առաջացնող

<sup>3</sup> ԱՄՍ 315 <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, 5-րդ պարբերություն

դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար (հղում՝ պար. Ա6):

### **Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը**

12. Աուդիտորը պետք է գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականը (հղում՝ պար. Ա7-Ա9, Ա11-Ա12):
13. Կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականի գնահատում իրականացնելիս աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի այն նույն հաշվետու ժամանակաշրջանը, որը կիրառվել է ղեկավարության կողմից իրենց գնահատականը կատարելու համար, ինչպես պահանջվում է ընդունելի ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներով կամ սահմանված է օրենքով և այլ իրավական ակտերով, եթե այն ավելի երկար ժամանակահատված է: Երբ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականը ընդգրկում է, ինչպես սահմանված է ԱՍ 560-ում<sup>4</sup>, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից տասներկու ամսից ավելի քիչ ժամանակաշրջան աուդիտորը պետք է պահանջի ընդլայնել գնահատման ժամանակաշրջանը այդ ամսաթվից մինչև առնվազն տասներկու ամսի:
14. Ղեկավարության գնահատականը գնահատելիս աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյոք ղեկավարության գնահատականը ներառում է ամբողջ համապատասխան տեղեկատվությունը, որին աուդիտորը տեղեկացել է աուդիտի անցկացման արդյունքում:

### **Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանից տարբերվող ժամանակահատվածը**

15. Աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ղեկավարությանը ղեկավարության գնահատականից տարբերվող ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ իրազեկվածության մասին, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա13-Ա14):

### **Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ հանգամանքների հայտնաբերման դեպքում**

16. Եթե հայտնաբերվել են այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու միջոցով, ներառյալ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը չեզոքացնող գործոնների ուսումնասիրությունը, պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք գոյություն ունի որևէ էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ

<sup>4</sup> ԱՄՍ 560 «<<Ետագա դեպքեր>>, 5-րդ պարբերություն

գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն (հղում պար. Ա15).

- (ա) եթե ղեկավարությունը դեռ չի իրականացրել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության գնահատականը, պահանջել, որ ղեկավարությունը կատարի իր գնահատումը,
- (բ) գնահատել ղեկավարության անընդհատ գործելու հնարավորության հետ կապված ապագա գործողությունների պլանը, արդյոք այդ պլանների արդյունքում հնարավոր է շտկել իրավիճակը և արդյոք ղեկավարության պլաններն իրատեսական են ստեղծված հանգամանքներում (հղում պար. Ա16),
- (գ) եթե ղեկավարությունը պատրաստել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսում և այդ կանխատեսման վերլուծությունը նշանակալի գործոն է դեպքերի կամ հանգամանքների ապագա արդյունքները հաշվի առնելու հարցում ղեկավարության ապագա գործունեության գնահատման ծրագրերում (հղում պար. Ա17-Ա18).
  - (i) գնահատել կանխատեսումը պատրաստելու հիմքում ընկած տվյալների արժանահավատությունը, և
  - (ii) որոշել կանխատեսման հիմքում ընկած ենթադրությունների համապատասխան հիմնավորվածությունը.
- (դ) ուսումնասիրել ղեկավարության կողմից գնահատականը տալու ամսաթվից հետո հայտնի դարձած լրացուցիչ փաստերը կամ տեղեկատվությունը,
- (ե) գրավոր հաստատումներ պահանջել ղեկավարությունից կամ ղեկավարման համար պատասխանատու անձանցից, ապագա գործունեության հետ կապված նրանց պլանների և այդ պլանների իրատեսական լինելու վերաբերյալ:

## **Աուդիորական եզրահանգումներ և եզրակացություն**

17. Աուդիտորը, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա հիմնվելով, աուդիտորի դատողության համաձայն պետք է եզրահանգում կատարի, թե արդյոք դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություններ կան, որոնք առանձին-առանձին կամ միասին վերցրած կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Էական անորոշություն գոյություն ունի, երբ դրա հնարավոր ազդեցության չափը և տեղի ունենալու հավանականությունը այնպիսին է, որ աուդիտորի դատողության համաձայն անհրաժեշտ է համապատասխան բացահայտում կատարել անորոշության բնույթի և հետևանքների վերաբերյալ (հղում պար. Ա19).
- (ա) Ֆինանսական հաշվետվողականության արժանահավատ ներկայացման հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացում, կամ
  - (բ) Ֆինանսական հաշվետվողականության համապատասխանության հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է ապակողմնորոշող լինեն:

## **Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառման տեղին լինելը**

18. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ ստեղծված հանգամանքներում կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառումը տեղին է,

բայց առկա է էական անորոշություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները՝

- (ա) բավարար չափով նկարագրել են այն հիմնական դեպքերը կամ հանգամանքները, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության և այդ դեպքերի կամ հանգամանքների առնչությամբ ղեկավարության պլանների վերաբերյալ, և
- (բ) պարզորոշ բացահայտել, որ առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ և, որի հետևանքով կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել սովորական գործունեության ընթացքում իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները (հղում պար. Ա20):

19. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել են համապատասխան բացահայտումներ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք և աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառի հանգամանքները լուսաբանող մաս՝

- (ա) ընդգծել էական անորոշության առկայությունը այն դեպքերի կամ հանգամանքների առնչությամբ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ. և
- (բ) ուշադրություն դարձնել ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրությանը, որը բացահայտում է 18-րդ պարագրաֆում ներկայացված հարցերը (տես՝ ԱՄՍ 706-ը<sup>5</sup>) (հղում պար. Ա21-Ա22):

20. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում համապատասխան բացահայտում չի կատարվում, ապա աուդիտորը, ելնելով նպատակահարմարությունից, պետք է արտահայտի վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք՝ ԱՄՍ 705-ին համապատասխան<sup>6</sup>: Աուդիտորը պետք է նշի աուդիտորական եզրակացության մեջ, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ (հղում պար. Ա23-Ա24):

### **Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման տեղին չլինելը**

21. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հիմք ընդունելով կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը, սակայն աուդիտորը գտնում է, որ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս հիմք ընդունված կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք (հղում պար. Ա25-Ա26 ը):

### **Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը ընդլայնելու մտադրության բացակայությունը**

<sup>5</sup> ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

<sup>6</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

22. Եթե ղեկավարությունը մտադիր չէ կատարել գնահատում կամ ընդլայնել իր գնատումը, երբ դա պահանջվում է աուդիտորի կողմից, աուդիտորը պետք է քնննարկի դրա հետևանքները աուդիտորական եզրակացության վրա:

### **Հաղորդակցությունը կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ**

23. Եթե կառավարման համար պատասխանատու բոլոր անձինք են ներգրավված կազմակերպության ղեկավարման հարցերում<sup>7</sup>, աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի այն անձանց հետ, ովքեր հայտնաբերել են այն դեպքերը կամ հանգամանքները, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Ղեկավարման համար պատասխանատու անձանց հետ հաղորդակցությունը պետք է ներառի հետևյալը.

- (ա) դեպքերը կամ հանգամանքները պարունակում են արդյոք էական անորոշություն,
- (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս արդյոք տեղին է կիրառել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը, և
- (գ) ֆինանսական հաշվետվություններում համապատասխան բացահայտումների կատարման տեղին լինելը:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացումը**

24. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման համար պատասխանատու անձինք ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո զգալիորեն ուշացնում են դրանց հաստատումը, աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ուշացման պատճառների մասին: Եթե աուդիտորը վստահ է, որ ուշացումը կապված է կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությանն առնչվող դեպքերի կամ հանգամանքների հետ, աուդիտորը պետք է իրականացնի անհրաժեշտ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես նկարագրված է 16-րդ պարագրաֆում, ինչպես նաև պետք է հաշվի առնի էական անորոշության առկայության ազդեցությունը աուդիտորական կարծիքի վրա, ինչպես նկարագրված է 17-րդ պարագրաֆում:

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը** (հղում պար. 2)

*Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ*

Ա1. Ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը տեղին է նաև հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար: Օրինակ, հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՀՀՄՍ) 1-ը ուշադրություն է դարձնում հանրային հատվածի կազմա-

<sup>7</sup> <<Հաղորդակցությունը կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ>> ԱՄՍ 260, 13-րդ պարբերություն

կերպությունների անընդհատ գործելու կարողության հարցերին:<sup>8</sup> Կազմակերպության անընդհատ գործելու հետ կապված ռիսկերը կարող են առաջանալ, բայց չսահմանափակվել այնպիսի իրավիճակներում, որտեղ հանրային հատվածի կազմակերպությունները հանդիսանում են շահույթ հետապնդող, որտեղ պետական աջակցությունը կարող է կրճատվել կամ դադարեցվել, կամ սեփականաշնորհման դեպքում: Հանրային հատվածի կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ հարուցող դեպքերը կամ հանգամանքները կարող են ներառել իրավիճակներ, երբ հանրային հատվածի կազմակերպությունն անընդհատ գործելու համար չունի ֆինանսավորում կամ երբ ընդունվել է քաղաքական որոշում, որն ազդում է հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վրա:

## **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և կապակցված գործողությունները**

*Դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ (հղում պար. 10)*

Ա2. Հետևյալները դեպքերի կամ հանգամանքների օրինակներ են, որոնք առանձին վերցված կամ ընդհանուր, կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ: Ցանկը սպառնիչ չէ, ոչ էլ այդ հանգամանքներից մեկի կամ մի քանիսի առկայությունը նշանակում է, որ գոյություն ունեն էական անորոշություններ:

## **Ֆինանսական**

- զուտ պարտավորությունների կամ զուտ ընթացիկ պարտավորությունների վիճակը,
- ժամկետային փոխառությունները, որոնց մարման ժամկետը մոտենում է, և վճարելու կամ դրանց ժամկետը երկարաձգելու իրական հնարավորություններ չկան, կամ երկարաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորելու համար կարճաժամկետ փոխառություններին հիմնվելը,
- կրեդիտորների կողմից ֆինանսական աջակցության դադարեցման հայտանիշներ,
- անցյալ կամ ապագա ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բացասական գործառնական դրամական հոսքեր,
- անբարենպաստ հիմնական ֆինանսական գործակիցները,
- գործառնական զգալի վնասները կամ դրամական հոսքեր առաջացնող ակտիվների արժեքի նշանակալի անկումը,
- շահաբաժինների գծով պարտավորությունները կամ դրանց վճարման դադարեցումը,
- սահմանված ժամկետներում կրեդիտորներին վճարելու անկարողությունը,
- մատակարարների հետ գործարքների անկանխիկ հիմունքներից անցումը կանխիկի,
- նոր կարևոր ապրանքատեսակների մշակման կամ այլ էական ներդրումների համար ֆինանսավորում ձեռք բերելու անկարողությունը,

<sup>8</sup> ՀՀՀՀՄՄ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում>>, 2009 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ, կետեր 38-41

## **Գործառնական**

- կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունները օտարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել նրա գործունեությունը,
- կազմակերպության առանցքային ղեկավարության աշխատանքից ազատվելը առանց փոխարինման,
- հիմնական շուկաների, առացքային գնորդների, վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ հիմնական մատակարարի կորուստը,
- աշխատուժի հետ կապված դժվարությունները,
- կարևոր մատակարարումների պակասությունը,
- առավել հաջողակ մրցակիցների հայտնվելը:

## **Այլ**

- օրենսդրական պահանջներին անհամապատասխանությունը,
- ընթացքի մեջ գտնվող դատական գործընթացներն ընդդեմ կազմակերպության, երբ հայցի բավարարման դեպքում կարող են կայացվել դատավճիռներ, որոնց կատարումը կազմակերպության համար քիչ հավանական է,
- օրենքի կամ կանոնադրության մեջ կատարված կամ պետական քաղաքականության փոփոխությունները, որոնք սպասվում է, որ բացասաբար կազդեն կազմակերպության վրա,
- չափահովագրված կամ ոչ լրիվ ապահովագրված աղետները, երբ դրանք տեղի են ունենում:

Այսպիսի ղեպքերի կամ հանգամանքների կարևորությունը հաճախ կարող է մեղմացվել այլ գործոնների հաշվին: Օրինակ, իր պարտքերը կանոնավոր կերպով մարելու կազմակերպության անկարողությունը կարող է հավասարակշռվել կազմակերպության ղեկավարության կողմից մշակված այնպիսի այլընտրանքային միջոցներով համարժեք դրամական միջոցների հոսք ապահովելու ծրագրերով, ինչպիսիք են՝ ակտիվների իրացումը, վարկերի մարման ժամանակացույցի վերակազմումը կամ լրացուցիչ կապիտալի հայթայթումը: Նման կերպով կարող է մեղմացվել հիմնական մատակարարի կորուստը մատակարարման համապատասխան այլընտրանքային աղբյուրների առկայությամբ:

- Ա3. Պարագրաֆ 10-ով պահանջվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը օգնում են աուդիտորին որոշելու, թե հնարավոր է արդյոք ղեկավարության օգտագործած կազմակերպության անընդհատության ենթադրությունը կարևոր հարց լինի և դրա ազդեցությունը աուդիտի պլանավորման վրա: Նշված ընթացակարգերը նաև հնարավորություն են տալիս պարբերաբար քննարկումներ ունենալ կազմակերպության ղեկավարության հետ, ներառյալ ղեկավարության ծրագրերի քննարկումը և կազմակերպության անընդհատության հետ կապված ցանկացած հարցերի լուծումը:

## **Առավել փոքր կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ**

- Ա4. Կազմակերպության չափսը կարող է ազդել անբարենպաստ պայմաններին դիմակայելու նրա ունակության վրա: Փոքր կազմակերպությունները կարող են ունակ լինել արագորեն արձագանքելու բարենպաստ պայմաններին, սակայն գործողություններին դիմակայելու տնտեսական պաշարների անբավարարություն ունենալ:

Ա5. Փոքր կազմակերպությունների համար նշանակալի հայտանիշները ներառում են ռիսկը, որ բանկը կամ այլ վարկատուներ կարող են դադարեցնել կազմակերպության ֆինանսավորումը, ինչպես նաև հիմնական մատակարարի, հիմնական գնորդի, առանցքային աշխատակիցների, կամ վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ այլ իրավական համաձայնագրերի ներքո գործունեության իրավունքի հնարավոր կորուստը:

*Աուդիտի ընթացքում դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ զգուշություն ցուցաբերելը* (հղում՝ պար. 11)

Ա6. ԱՄՍ 316-ը պահանջում է, որ աուդիտորը վերանայի աուդիտորական ռիսկի գնահատականը և ձևափոխի հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը, այն դեպքում, երբ աուդիտի ընթացքում ձեռք են բերվում լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, որոնք ազդում են աուդիտորական ռիսկի գնահատականի վրա:<sup>9</sup> Եթե դեպքերն ու հանգամանքները, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ, հայտնաբերվում են աուդիտորի ռիսկի գնահատականը տալուց հետո, ի լրումն պարագրաֆ 16-ում իրականացվող ընթացակարգերի, աուդիտորի ռիսկի գնահատման էական սխալ ցուցումները կարող են վերանայման կարիք ունենալ: Այսպիսի դեպքերի և հանգամանքների առկայությունը կարող է ազդել նաև աուդիտորի հետագա գործողությունների բնույթի, տևողության և քանակի վրա՝ կախված գնահատված ռիսկերից: ԱՄՍ 310<sup>10</sup>-ը այդ հարցի վերաբերյալ սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույցներ:

## **Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը**

*Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծություններ և աուդիտորի գնահատականը* (հղում՝ պար. 12)

Ա7. Կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառման վերաբերյալ աուդիտորի դատողությունների առանցքային մասն է:

Ա8. Աուդիտորի պատասխանատվության մեջ չի մտնում վերլուծությունների կատարումը, որոնք պետք է կատարվեն ղեկավարության կողմից: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ղեկավարության կողմից իր գնահատումը հաստատելու համար մանրամասն վերլուծություններ չկատարելը, չեն կարող խոչընդոտել աուդիտորի կողմից եզրակացության տրամադրմանը և արդյոք ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառությունը տեղին է: Օրինակ, երբ առկա է շահութաբեր գործարքների պատմություն և ֆինանսական ռեսուրսների հասանելիություն, ղեկավարությունն իր գնահատումը կարող է կատարել առանց մանրամասն վերլուծությունների: Տվյալ դեպքում ղեկավարության գնահատման համապատասխանության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատականը

<sup>9</sup> ԱՄՍ 315, կետ 31.

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>



կարող է պատրաստվել առանց գնահատման գործընթացների վերաբերյալ իրականացված մանրամասն վերլուծության, եթե աուդիտորի կողմից իրականացված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը բավարար են աուդիտորին հնարավորություն են տալու՝ եզրակացնել արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը տվյալ հանգամանքներում տեղին է:

Ա9. Այլ հանգամանքներում կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատման մասին կարծիքի տրամադրումը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով, կարող է ներառել այն գործընթացների և ենթադրության գնահատումը, որոնց հետևել է ղեկավարությունը՝ իր գնահատումը կատարելիս, հետագա գործընթացների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի գնահատումը և արդյոք ղեկավարության ծրագրերը իրատեսական են տվյալ հանգամանքներում:

#### *Ղեկավարության գնահատման ժամանակահատվածը (հղում պար. 13)*

Ա10. Ֆինանսական հաշվետվողականության շատ հիմունքներ ղեկավարությունից պահանջում են մանրամասն գնահատական սահմանել այն ժամանակաշրջանների համար, որոնց համար ղեկավարությունը հաշվի է առնում հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը:<sup>11</sup>

#### *Առավել փոքր կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատարումներ (հղում պար. 12-13)*

Ա11. Շատ դեպքերում առավել փոքր կազմակերպությունների ղեկավարությունը կարող է կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ չունենալ մանրամասն գնահատական, բայց, փոխարենը, հիմնվի իր գործի քաջատեղյակության և սպասվելիք ապագա հեռանկարների վրա: Այնուամենայնիվ, սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին համապատասխան, աուդիտորին անհրաժեշտ է գնահատել կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ղեկավարության կողմից տրված գնահատականը: Առավել փոքր կազմակերպությունների համար կարող է տեղին լինել միջին և երկարաժամկետ ֆինանսավորման հարցը կազմակերպության ղեկավարության հետ քննարկելը, պայմանով, որ ղեկավարության հետ տարաձայնությունները կլուծվեն բավականաչափ փաստաթղթային ապացույցներով և չկա անհամապատասխանություն կազմակերպության և աուդիտորի պատկերացումներում: Հետևաբար պարագրաֆ 13-ով աուդիտորից պահանջվող ընթացակարգերը, այն է՝ ղեկավարությունից պահանջել տրամադրելու իր գնահատականը, օրինակ, կարող է բավարարվել քննարկումներով, անհրաժեշտ փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ և ստուգմամբ, օրինակ՝ ապագա մատակարարումների պատվերների խմբաքանակի գնահատականը՝ կապված դրանց իրականացման կամ այլ հիմնավորումների հետ:

Ա12. Առավել փոքր կազմակերպությունների գործունեության անընդհատության համար հաճախ կարևոր է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից շարունակական աջակցու-

<sup>11</sup> Օրինակ, ՀՀՄՍ 1-ը այն սահմանում է որպես ժամանակաշրջան, որը պետք է ընդգրկի հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ոչ պակաս, քան տասներկուամսյա ժամանակաշրջան:

թյունը: Երբ փոքր կազմակերպությունը հիմնականում ֆինանսավորվում է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից տրված վարկերի միջոցով, կարևոր է, որ այդ միջոցները չընդհատվեն: Օրինակ, ֆինանսական դժվարությունների դեպքում փոքր կազմակերպությունների գործունեության շարունակականությունը կարող է կախված լինել սեփականատեր-ղեկավարի կողմից կազմակերպությանը տրամադրվող վարկերի ստորադասումը բանկի կամ այլ վարկատուների օգտին, կամ սեփականատեր-ղեկավարը իր անձնական ակտիվներով որպես գրավ ապահովում է կազմակերպությանը տրամադրվող վարկը: Նման հանգամանքներում աուդիտորը պետք է անհրաժեշտ փաստաթղթային ապացույցներ ձեռք բերի սեփականատեր-ղեկավարի վարկի կամ գրավի կախվածության վերաբերյալ: Երբ կազմակերպությունը կախված է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից լրացուցիչ աջակցությունից, աուդիտորը կարող է գնահատել սեփականատեր-ղեկավարի աջակցության դեպքում պարտավորությունը կատարելու կարողությունը: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է պահանջել նմանատիպ աջակցության և սեփականատեր-ղեկավարի մտադրությունների կամ պատկերացումների հետ կապված ժամկետների ու պայմանների գրավոր հաստատումը:

**Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանից տարբերվող ժամանակահատվածը**  
(հղում պար. 15)

Ա13. Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 11-ով, աուդիտորը պետք է զգուշություն ցուցաբերի պլանավորված կամ այլ դեպքերի ի հայտ գալու հավանականության կամ հանգամանքների հանդեպ, որոնք կարող են տեղի ունենալ ղեկավարության գնահատման ժամանակահատվածից տարբեր ժամանակահատվածում և որոնք օգտագործվել են ղեկավարության կողմից՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ենթադրություններ կատարելիս: Քանի որ, դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունքների հետ կապված անորոշության աստիճանը զգալիորեն ավելացնում է ապագայում դեպքի կամ հանգամանքի կամ արդյունքի տեղի ունենալու հավանականությունը, ապագայում սպասվող դեպքերն ու հանգամանքները հաշվի առնելիս գործունեության անընդհատության հարցերի հետ կապված հայտանիշները պետք է էական լինեն՝ նախքան աուդիտորի կողմից հետագա քայլերի ձեռնարկումը: Երբ այսպիսի դեպքերն ու հանգամանքները բացահայտված են, աուդիտորը կարող է ղեկավարությունից պահանջել գնահատել պոտենցիալ դեպքի կամ հանգամանքի կարևորությունը կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ իր գնահատման վրա: Նման հանգամանքներում կիրառվում են պարագրաֆ 16-ի ընթացակարգերը:

Ա14. Ղեկավարությունից կատարված հարցումներից բացի աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում իրականացնելու այլ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ղեկավարության կողմից սահմանված ժամանակահատվածից տարբերվող ժամանակաշրջանում դեպքեր կամ հանգամանքներ հայտնաբերելու համար, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ, որոնք ինչպես սահմանված է պարագրաֆ 13-ում, պետք է լինեն ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:

**Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ պայմանների հայտնաբերման դեպքում** (հղում՝ պար. 16)

Ա15. Պարագրաֆ 16-ի պահանջներին վերաբերվող աուդիտորական ընթացակարգերը ներառում են հետևյալները՝

- կազմակերպության ղեկավարության հետ դրամական միջոցների հոսքերի, շահույթի կամ այլ կարևոր կանխատեսումների վերլուծություն և քննարկում,
- կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների վերլուծություն և քննարկում,
- պարտատոմսերի և վարկային համաձայնագրերի պայմանների ուսումնասիրում, ինչպես նաև որևէ պայմանի խախտումն արձանագրող փաստի որոշումը,
- բաժնետերերի ընդհանուր ժողովի, կառավարման համար վերջնական պատասխանատվություն կրող անձանց և այլ կարևոր հանձնաժողովների անցկացրած նիստերի արձանագրությունների ընթերցում՝ ֆինանսական դժվարությունները պարզելու նպատակով,
- դատական գործընթացների և հայցերի, դրանց արդյունքների վերաբերյալ ղեկավարության կողմից ընդունված դիրքորոշման, դրանց ֆինանսական հետևանքների գնահատականի վերաբերյալ հարցումների ուղղումը կազմակերպության փաստաբանին,
- կապակցված և երրորդ կողմերի հետ ֆինանսական օգնություն տրամադրելու կամ տրամադրումը շարունակելու վերաբերյալ համաձայնագրերի առկայության, օրինականության և իրագործելիության հաստատում, ինչպես նաև այդպիսի կողմերից լրացուցիչ ֆինանսավորում ստանալու հնարավորությունների գնահատում,
- պատվիրատուի չկատարված պատվերների վերաբերյալ կազմակերպության վիճակի գնահատում,
- աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում կապված այն հայտնաբերված հետագա դեպքերի հետ, որոնք կամ մեղմացնում, կամ այլ կերպ ազդեցություն են գործում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վրա,
- փոխառու միջոցների առկայության, ժամկետների և բավարարվածության գնահատում,
- կանոնակարգող գործողությունների վերաբերյալ հաշվետվությունների ձեռք բերում և ուսումնասիրում,
- պլանավորված որևէ ակտիվի օտարման համար համարժեք աջակցության որոշում:

*Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի գնահատումը* (հղում՝ պար. 16(բ))

Ա16. Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի գնահատումը կարող է ներառել կազմակերպության ղեկավարության հետ հետագա գործողությունների վերաբերյալ նրանց ծրագրերի ուսումնասիրությունն և քննարկումը, օրինակ, ակտիվներն իրացնելու, փոխառություններ ստանալու կամ առկա պարտքը վերակազմավորելու, ծախսումները նվազեցնելու կամ հետաձգելու, կապիտալը մեծացնելու ծրագրերը:

*Ղեկավարության գնահատման ժամանակահատվածը* (հղում՝ պար. 16(գ))

- Ա17. Ի լրումն պարագրաֆ 16-ի <<գ>> կետով պահանջվող ընթացակարգերի, աուդիտորը կարող է համեմատել՝
- նախորդ ժամանակաշրջաններում ակնկալվող տվյալները փաստացի արդյունքների հետ, և
  - ընթացիկ ժամանակաշրջանում ակնկալվող տվյալները տվյալ պահի դրությամբ ստացված արդյունքների հետ:

Ա18. Երբ ղեկավարության ենթադրությունները ներառում են երրորդ կողմերից վարկերի կամ այլ միջոցով շարունակական աջակցություն, լրացուցիչ ֆինանսավորում կամ երաշխիքներ տալու պարտավորություն, և այսպիսի աջակցությունները կարևոր են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը պահպանելու համար, աուդիտորը կարող է այդ երրորդ կողմերից պահանջել գրավոր հաստատում (ներառյալ ժամկետները և պայմանները) և ձեռք բերի ապացույցներ՝ այդ աջակցությունը տրամադրելու նանց կարողության վերաբերյալ:

### **Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացություն (հղում պար. 17)**

Ա19. <<Էական անորոշություններ>> արտահայտությունն օգտագործված է ՀՀՄՍ 1-ում այն դեպքերին կամ հանգամանքներին վերաբերող անորոշությունները քննարկելիս, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ, այդ անորոշությունները պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքներում <<Էական անորոշություններ>> արտահայտությունն օգտագործված է համանման հանգամանքներում:

### **Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը**

*Էական անորոշությունների բացահայտման համապատասխանությունը (հղում պար. 18)*

Ա20. Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների համապատասխանության ուսումնասիրումը կարող է ներառել այն հարցի դիտարկումը, թե արդյոք այդ տեղեկատվությունը ընթերցողների ուշադրությանը մանրամասնորեն է ներկայացնում այն ենթադրությունները, որ կազմակերպությունն իր կանոնավոր գործունեության ընթացքում կարող է ի վիճակի չլինել իրացնելու իր ակտիվները և մարելու պարտավորությունները:

*Աուդիտորական եզրակացությունը, երբ էական անորոշությունների բացահայտումը համապատասխան է (հղում պար. 19)*

Ա21. Ստորև ներկայացվածը <<Լուսաբանող մաս>> պարբերության օրինակ է, երբ աուդիտորը բավարարված է կապված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում բացահայտման համապատասխանության հետ՝

### **Լուսաբանող մաս**

Առանց վերապահումներով դրական կարծիք արտահայտելու, մեր ուշադրությունը գրավեց ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրությունը:

Կազմակերպությունը 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող հաշվետու տարվա ընթացքում կրել է ZZZ դրամի զուտ վնաս, և այդ օրվա դրությամբ Կազմակերպության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցում են նրա ընդհանուր ակտիվները YYY դրամով: Այդ գործոնների, ինչպես նաև X ծանոթագրությունում բերված այլ հարցերի առկայությունը էական անորոշություններ է առաջացնում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ:

Ա22. Այն իրավիճակներում, որոնք ներառում են բազմաթիվ էական անորոշություններ և որոնք էական են ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ որպես մեկ ամբողջության, աուդիտորը ծայրահեղ հազվադեպ դեպքերում կարող է անհրաժեշտ համարել *Լուսաբանող մաս* պարբերություն ավելացնելու փոխարեն հրաժարվել կարծիք արտահայտելուց:

*Աուդիտորական եզրակացությունը, երբ էական անորոշությունների բացահայտումը անհամապատասխան է (հղում՝ պար. 20)*

Ա23. Ստորև ներկայացված են պարբերություններ, երբ արտահայտվում է վերապահումներով դրական կարծիք՝

*Հիմք վերապահումներով դրական կարծիքի համար*

Կազմակերպության ֆինանսավորման պայմանագրերի ժամկետն ավարտվում է և չմարված գումարները ենթակա են վճարման 20X1 մարտի 19-ին: Կազմակերպությունն ի վիճակի չի եղել վերաձևակերպելու բանկային փոխառության պայմանագրերը կամ ստանալ փոխարինող ֆինանսավորում: Նման դեպքում էական անորոշություններ են առաջանում, որը կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ է հարուցում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ և հետևաբար, կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնելու իր ակտիվները և մարելու իր պարտավորությունները կանոնավոր գործունեության ընթացքում: Ֆինանսական հաշվետվությունները (և դրանց կից ծանոթագրությունները) չեն բացահայտում այդ փաստը:

*Վերապահումներով դրական կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ *Հիմք վերապահումներով դրական կարծիքի համար* պարբերությունում նշված տեղեկատվության բացակայության, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը) կազմակերպության ֆինանսական վիճակն՝ առ 31-ը դեկտեմբերի 20X0թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն ...

Ա24. Ստորև ներկայացված են պարբերություններ, երբ արտահայտվում է բացասական կարծիք՝

*Հիմք բացասական կարծիքի համար*

Կազմակերպության ֆինանսավորման պայմանագրերի ժամկետն ավարտվել է և չմարված գումարները ենթակա էին վճարման 20X0 դեկտեմբերի 31-ին: Կազմակերպությունն ի վիճակի չի եղել վերաձևակերպելու բանկային փոխառության պայմանագրերը կամ ստանալ այլընտրանքային ֆինանսավորում և ստեղծված պայմաններում հայտարարություն է տալիս անվճարունակության մասին: Նման դեպքերը էական անորոշություններ են առաջացնում, որը կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ է հարուցում և հետևաբար, կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնելու իր ակտիվները և մարելու իր պարտավորությունները կանոնավոր գործունեության ընթացքում: Ֆինանսական հաշվետվությունները (և դրանց կից ծանոթագրությունները) չեն բացահայտում այդ փաստը:

### *Բացասական կարծիք*

Մեր կարծիքով, *Հիմք բացասական կարծիքի համար* պարբերությունում հիշատակված տեղեկատվության բացակայության պատճառով, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը) կազմակերպության ֆինանսական վիճակն՝ առ 31-ը դեկտեմբերի 20X0թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն ...

## **Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման տեղին չլինելը** (հղում պար. 21)

Ա25. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են անընդհատության հիմունքով, սակայն ըստ աուդիտորի դատողությունների՝ ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության կիրառած անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ, պարագրաֆ 21-ը աուդիտորից պահանջում է արտահայտել բացասական կարծիք, ուշադրություն դարձնելով՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բացահայտումներ կազմակերպության կիրառած անընդհատության ենթադրության տեղին չլինելու վերաբերյալ:

Ա26. Եթե տվյալ հանգամանքներում անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ և կազմակերպության ղեկավարությունը պարտավոր է, կամ ընտրում է ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստել, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այլընտրանքային հիմունքով (օրինակ՝ օտարման հիմունքով): Աուդիտորը կարող է իրականացնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, պայմանով, եթե նա սահմանում է, որ այլընտրանքային հիմունքը տվյալ պայմաններում կիրառելի է ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով: Աուդիտորն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարող է կարծիք չձևավորել այն դեպքում, եթե դրանցում կա համապատասխան բացահայտում, սակայն կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորական եզրակացությունում ներառել <<Լուսաբանող մաս>> պարբերություն՝ օգտագործողների ուշադրությանը ներկայացնելու այլընտրանքային հիմունքը և դրա կիրառման պատճառը:

**Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայությունը** (հղում՝ պար. 22)

Ա27. Կոնկրետ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ղեկավարությունից պահանջելու կատարել կամ ընդլայնել իրենց գնահատականը: Եթե ղեկավարությունը պատրաստակամ չէ դա անելու, ապա աուդիտորական եզրակացությունում կարող է տեղ գտնել վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք, քանի որ աուդիտորը կարող է հնարարավորություն չունենալ ձեռք բերելու ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառվող կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը հաստատող բավականաչափ և համապատասխան ապացույցներ, ինչպես օրինակ ղեկավարության գործողությունների ծրագրերի առկայության կամ այլ մեղմացուցիչ գործոնների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 580

## ԳՐԱՎՈՐ ՀԱՎԱՍՏՈՒՄՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-2
Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ.....	3-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
<b>Նպատակները.....</b>	<b>6</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>7-8</b>
<b>Պահանջները</b>	
Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ.....	9
Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների մասին.....	10-12
Այլ գրավոր հավաստումներ.....	13
Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում ներկայացվող ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները).....	14
Գրավոր հավաստումների ձևը.....	15
Կասկածներ՝ կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումների հետ.....	16-20
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ.....	Ա1
Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ.....	Ա2-Ա6
Ղեկավարության պարտականությունների մասին գրավոր հավաստումները.....	Ա7-Ա9
Այլ գրավոր հավաստումներ.....	Ա10-Ա13
Շեմային մեծության ներկայացումը.....	Ա14
Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում արտացոլված ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները).....	Ա15-Ա18
Գրավոր հավաստումների ձևը.....	Ա19-Ա21



Հաղորդակցումը կառավարման իրավասություններով օժտված

անձանց հետ..... Ա22

Կասկածներ՝ կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության և

պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումների հետ..... Ա23-Ա27

Հավելված 1 Գրավոր հավաստումների մասին պահանջներ

պարունակող ԱՄՍ-ների ցանկը

Հավելված 2 Նկարագրողական գրավոր հավաստումներ

<<Գրավոր հավաստումներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 580-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ ղեկավարությունից, և տեղին լինելու դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից գրավոր հավաստումներ ստանալու աուդիտորի պատասխանատվությունը:
2. Հավելված 1-ում նշվում են գրավոր հավաստումներին վերաբերող առանձնահատուկ պահանջներ սահմանող այլ ԱՄՍ-ները: Գրավոր հավաստումների վերաբերյալ այլ ԱՄՍ-ներով նախատեսվող հատուկ պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՍ-ի կիրառության շրջանակը:

### Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ

3. Աուդիտորական ապացույցները այն տեղեկություններն են, որ օգտագործվում են աուդիտորի կողմից այն եզրահանգումների կատարման համար, որոնց վրա հիմնվում է աուդիտի եզրակացությունը:<sup>12</sup> Գրավոր հավաստումները այն տեղեկություններն են, որոնք աուդիտորը պահանջում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առնչությամբ: Համապատասխանաբար, ինչպես հարցումներին տրվող պատասխանները, այնպես էլ գրավոր հավաստումները համարվում են աուդիտորական ապացույցներ (հղում պար. Ա1):

<sup>12</sup> ԱՄՍ 500, «Աուդիտորական ապացույցներ», պարագրաֆ 5(գ):

4. Թեև գրավոր հավաստումները ապահովում են աուդիտորական անհրաժեշտ ապացույցներ, ինքնին դրանք չեն հանդիսանում բավարար և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն կոնկրետ հարցի վերաբերյալ, որին վերաբերում են: Ավելին, ղեկավարության կողմից հավաստի գրավոր հավաստումների տրամադրման փաստը չի ազդում ղեկավարության պարտականությունների կատարման կամ առանձնակի հավաստման վերաբերյալ այլ ապացույցների բնույթի կամ ծավալի վրա, որոնք աուդիտորը ձեռք է բերում:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակները**

6. Աուդիտորի նպատակները հետևյալն են.
  - (ա) ստանալ գրավոր հավաստումներ ղեկավարությունից և, տեղին լինելու դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանցից առ այն, որ վերջիններիս կարծիքով, կատարվել է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և աուդիտորին ամբողջական տեղեկատվության տրամադրման պարտականությունը,
  - (բ) լրացնել ֆինանսական հաշվետվություններին կամ ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած կոնկրետ հավաստմանն առնչվող աուդիտորական այլ ապացույցները գրավոր հավաստումներով, եթե, աուդիտորի կարծիքով կամ այլ ԱՄՍ-ների համաձայն, նման գրավոր հավաստումներն անհրաժեշտ են, և
  - (գ) համապատասխանաբար արձագանքել ղեկավարության և, տեղին լինելու դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց ներկայացրած գրավոր հավաստումներին կամ այն դեպքերին, երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման գործառույթ իրականացնող անձինք չեն ներկայացնում աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հավաստումները:

### **Սահմանումներ**

7. ԱՄՍ-ների նպատակների համար ստորև տերմինը օգտագործվում է հետևյալ նշանակությամբ՝  
գրավոր հավաստում՝ Ղեկավարության կողմից աուդիտորին ներկայացվող գրավոր տեղեկանք, որով հաստատվում են որոշ հարցեր կամ որոնք լրացնում են աուդիտորական այլ ապացույցներին: Այդ համատեքստում գրավոր հավաստումները չեն ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները, դրանցում ներկայացվող հավաստումները կամ նշված հաշվետվությունների հիմքում ընկած մատյանները և գրանցումները:
8. Սույն ԱՄՍ-ի իմաստով «ղեկավարություն» հասկացության տակ հասկացվում է «ղեկավարություն և, տեղին լինելու դեպքում, կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք»: Ավելին, ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքի համատեքստում ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման

և ներկայացման գործող հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման կամ այդ հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական այնպիսի հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*:

## **Պահանջները**

### **Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ**

9. Աուդիտորը գրավոր հավաստումներ պետք է պահանջի ֆինանսական հաշվետվությունների համար համապատասխան պարտականություններ ունեցող, ինչպես նաև խնդրո առարկային քաջատեղյակ ղեկավարությունից (հղում պար. Ա2-Ա6):

### **Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների մասին**

#### *Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը*

10. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի գրավոր հավաստում այն մասին, որ վերջինս կատարել է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման գործող հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման, այդ թվում՝ տեղին լինելու դեպքերում, աուդիտի պայմանագրի<sup>13</sup> պայմանների հիման վրա նշված հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման պարտականությունը (հղում պար. Ա7-Ա9, Ա14, Ա22):

#### *Տրամադրվող տեղեկատվությունը և գործարքների ամբողջականությունը*

11. Աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է պահանջի գրավոր հավաստում այն մասին, որ՝
  - (ա) վերջինս աուդիտորին է տրամադրել ողջ համապատասխան տեղեկատվությունը և ապահովել դրանցից օգտվելու հնարավորությունը, համաձայն աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների<sup>14</sup>, և
  - (բ) բոլոր գործարքները գրանցվել են և արտացոլված են ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում պար. Ա7-Ա9, Ա14, Ա22):

#### *Ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը գրավոր հավաստումներում*

12. Ղեկավարության պարտականությունները պետք է նկարագրվեն 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումներում այնպես, ինչպես նշյալ պարտականությունները արտացոլվում են աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում:

## **Այլ գրավոր հավաստումներ**

13. Այլ ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է պահանջել գրավոր հավաստումներ: Եթե, ի լրումն այդպիսի հավաստումների, աուդիտորը համարում է, որ անհրաժեշտ է ձեռք բերել ֆինանսական հաշվետվություններին կամ դրանցում

<sup>13</sup> ԱՄՍ 210, «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը» պարագրաֆ 6(բ)(i):

<sup>14</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(iii):

արտացոլված մեկ կամ ավելի հավաստումներին առնչվող աուդիտորական այլ ապացույցներին լրացնող մեկ կամ ավելի գրավոր հավաստումներ, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի նման այլ գրավոր հավաստումների ներկայացում (հղում՝ պար. Ա10-Ա13, Ա14, Ա22):

## **Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում ներկայացվող ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները)**

14. Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք է հնարավորինս մոտ լինի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին, սակայն դրանից ոչ ուշ: Գրավոր հավաստումներ տրվում են աուդիտորական եզրակացությունում նշվող բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունների և ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) համար (հղում՝ պար. Ա15-Ա18):

## **Գրավոր հավաստումների ձևը**

15. Գրավոր հավաստումները պետք է լինեն աուդիտորին ուղղված հավաստումների նամակի տեսքով: Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտով պահանջվում է ղեկավարության կողմից հրապարակավ հայտարարությունների կատարում իր պարտականությունների մասին, իսկ աուդիտորը գտնում է, որ նման հայտարարությունները արտացոլում են 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բոլոր գրավոր հավաստումները կամ դրանց մի մասը, ապա նշված հայտարարություններում պարունակվող հարցերի ներառումը հավաստումների նամակում անհրաժեշտ չէ (հղում՝ պար. Ա19-Ա21):

## **Կասկածներ՝ կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումների հետ**

### *Գրավոր հավաստումների հավաստիության մասին կասկածները*

16. Եթե աուդիտորն ունի մտահոգություններ՝ կապված ղեկավարության մասնագիտական համապատասխանության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության, կամ վերջիններիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության պատրաստակամության հետ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի այն ազդեցությունը, որ նման մտահոգությունները կարող են ունենալ հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և առհասարակ, աուդիտորական ապացույցների հավաստիության վրա (հղում՝ պար. Ա24-Ա25):

17. Մասնավորապես, եթե գրավոր հավաստումները չեն համապատասխանում աուդիտորական այլ ապացույցներին, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ուղղված տվյալ խնդրի լուծմանը: Եթե տվյալ խնդիրը մնում է չլուծված, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի ղեկավարության մասնագիտական համապատասխանության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության կամ վերջիններիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության պատրաստակամության գնահատականը և որոշի, թե ինչ ազդեցություն այն կարող է ունենալ հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և առհասարակ, աուդիտորական ապացույցների հավաստիության վրա (հղում՝ պար. Ա23):

18. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ գրավոր հավաստումները հավաստի չեն, ապա աուդիտորը պետք է ձեռնարկի համապատասխան քայլեր, այդ թվում նաև՝ որոշի աուդիտորական եզրակացությունում արտահայտվող կարծիքի վրա հնարավոր ազդեցությունը ԱՄՍ 705-ին<sup>15</sup> համապատասխան՝ հաշվի առնելով սույն ԱՄՍ-ի 20-րդ պարագրաֆի պահանջը:

#### *Պահանջված, սակայն չտրամադրված գրավոր հավաստումները*

19. Եթե ղեկավարությունը չի տրամադրում պահանջված գրավոր հավաստումներից որևէ մեկը կամ մի քանիսը, ապա աուդիտորը պետք է.

- (ա) քննարկի հարցը ղեկավարության հետ,
- (բ) կատարի ղեկավարության ազնվության վերազնահատում և գնահատի, թե դա ինչ ազդեցություն կունենա հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և առհասարակ, աուդիտորական ապացույցների հավաստիության վրա, և
- (գ) ձեռնարկի համապատասխան քայլեր, այդ թվում նաև՝ որոշի աուդիտորական եզրակացությունում արտահայտվող կարծիքի վրա հնարավոր ազդեցությունը ԱՄՍ 705-ին համապատասխան՝ հաշվի առնելով սույն ԱՄՍ-ի 20-րդ պարագրաֆի պահանջը:

#### *Ղեկավարության պարասխանավության վերաբերյալ գրավոր հավաստումները*

20. ԱՄՍ 705-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է հրաժարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց, եթե.

- (ա) աուդիտորը եզրակացնում է, որ կան բավարար կասկածներ՝ կապված ղեկավարության ազնվության հետ, որով և պայմանավորված՝ 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումները հավաստի չեն, կամ
- (բ) ղեկավարությունը չի տրամադրում 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումները (հղում պար. Ա26-Ա27):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութերը**

#### **Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ (հղում պար. 3)**

Ա1. Գրավոր հավաստումները աուդիտորական ապացույցների կարևոր աղբյուրներից մեկն են: Եթե ղեկավարությունը փոփոխում է գրավոր հավաստումները կամ չի տրամադրում դրանք, ապա այդ հանգամանքը կարող է ազդանշանել աուդիտորին մեկ կամ ավելի նշանակալից հարցերի հնարավոր առկայության մասին: Բացի այդ, բանավորի փոխարեն գրավոր հավաստումների ներկայացման պահանջը շատ դեպքերում կարող է հուշել ղեկավարությանը ավելի մեծ ուշադրություն դարձնել նման հարցերին՝ դրանով իսկ բարելավելով հավաստումների որակը:

#### **Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ (հղում պար. 9)**

<sup>15</sup> ԱՄՍ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում»

- Ա2. Գրավոր հավաստումներ պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար պատասխանատու անձանցից, որոնց կազմը, պայմանավորված կազմակերպության կառավարման կառուցվածքով, ինչպես նաև համապատասխան իրավական ու նորմատիվային ակտերի պահանջներով, կարող է տարբեր լինել: Ինչևէ, հաճախ որպես պատասխանատու օղակ հանդես է գալիս ղեկավարությունը (այլ ոչ նրանք, ովքեր իրականացնում են կառավարման գործառույթներ): Այդ իսկ պատճառով գրավոր հավաստումները կարելի է պահանջել կազմակերպության գլխավոր գործադիր տնօրենից և գլխավոր ֆինանսիստից, կամ նման պաշտոններ չունեցող կազմակերպությունների դեպքում՝ համարժեք այլ պաշտոնյաներից: Այնուամենայնիվ, երբեմն այլ անձինք, օրինակ, կառավարման իրավասություններով օժտված պաշտոնյաները ևս պատասխանատվություն են կրում ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար:
- Ա3. Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և կազմակերպության գործունեության վարման պատասխանատվությամբ պայմանավորված՝ ակնկալվում է, որ ղեկավարությունը բավարար չափով տեղյակ է ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանցում ներառվող հավաստումների կազմման ու ներկայացման գործընթացին, որի վրա պետք է հիմնվեն գրավոր հավաստումները:
- Ա4. Որոշ դեպքերում, ինչևէ, ղեկավարությունը կարող է որոշել հարցումներ ուղղել ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանցում ներառված հավաստումների կազմմանը և ներկայացմանը մասնակցած այլ անձանց, ներառյալ նրանք, ովքեր տիրապետում են պահանջվող գրավոր հավաստումների խնդրո առարկայի մասին մասնագիտացված գիտելիքներին: Նշված անձանց շարքին կարող են դասվել՝
- ակտուարական մեթոդներով գնահատված հաշվապահական հաշվարկների համար պատասխանատու ակտուարը,
  - կազմակերպության ինժեներները, ովքեր կարող են պատասխանատվություն կրել բնապահպանության գծով պարտավորությունների չափման համար և տիրապետեն մասնագիտացված գիտելիքների,
  - ներքին խորհուրդը, որը կարող է տրամադրել դատական հայցապահանջների գծով պահուստների մասին էական նշանակություն ունեցող տեղեկատվություն:
- Ա5. Որոշ դեպքերում գրավոր հավաստումներում ղեկավարությունը կարող է ներառել ձևակերպումներ այն մասին, որ հավաստումները հիմնվում են իրեն հայտնի տեղեկությունների և կարծիքների վրա: Ողջամիտ կլինի, որ աուդիտորը ընդունի նման ձևակերպումները, եթե նրան բավարարի այն, որ հավաստումները տրվում են դրանցում արտացոլված հարցերի համար համապատասխան պատասխանատվությամբ և գիտելիքներով օժտված անձանց կողմից:
- Ա6. Ղեկավարության կողմից տեղեկացված հավաստումների ներկայացման անհրաժեշտության նշանակությունը ևս մեկ անգամ ընդգծելու նպատակով աուդիտորը կարող է պահանջել, որ ղեկավարությունը գրավոր հավաստումներում ներառի հավաստում այն մասին, որ արվել են համապատասխան հարցումներ, որոնք, ղեկավարության կարծիքով, նպատակահարմար են՝ պահանջվող գրավոր հավաստումների համարժեք ներկայացման համար: Չի ակնկալվում, որ նշված հարցումներն, առհասարակ, իրականացվեն այնպիսի ֆորմալ ներքին ընթացակարգով, որը դուրս է գալիս կազմակերպությունում արդեն իսկ հաստատված հարցումների կարգի շրջանակից:

## **Ղեկավարության պարտականությունների մասին գրավոր հավաստումները** (հղում պար. 10-11)

Ա7. Աուդիտի ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներն այն մասին, որ ղեկավարությունը կատարել է 10-րդ և 11-րդ կետերում նշվող պարտականությունները, բավարար չեն, եթե դրանք չեն ուղեկցվում ղեկավարության այն հավաստմամբ, որ, վերջինիս կարծիքով, տվյալ պարտականությունները կատարվել են: Դա պայմանավորված է նրանով, որ աուդիտորն ի վիճակի չէ զուտ այլ աուդիտորական ապացույցների հիման վրա եզրակացնել, որ ղեկավարությունը կազմել ու ներկայացրել է ֆինանսական հաշվետվությունները, ինչպես նաև աուդիտորին տրամադրել տեղեկատվությունը՝ ելնելով իր պարտականությունների համաձայնեցված ճանաչումից ու ըմբռնումից: Օրինակ, աուդիտորը չի կարող եզրակացնել, որ ղեկավարությունն իրեն է տրամադրել աուդիտի պայմանագրի պայմաններից բխող ողջ համապատասխան տեղեկատվությունը՝ առանց ղեկավարությունից խնդրելու և ստանալու հավաստում այն մասին, որ նման տեղեկատվությունը տրամադրվել է:

Ա8. 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումները հիմնվում են ղեկավարության այն պարտականությունների համաձայնեցված ճանաչման և ըմբռնման վրա, որոնք բխում են աուդիտի պայմանագրի պայմաններից և որոնց կատարումն ամրագրվում է ղեկավարությունից պահանջվող հավաստման մեջ: Աուդիտորը իրավունք ունի նաև խնդրել ղեկավարությանը գրավոր հավաստումներում վերահաստատել իր պարտականությունների ճանաչման ու ըմբռնման փաստը: Դա ընդունված է որոշակի երկրներում, սակայն ամեն դեպքում տվյալ պահանջը կարող է հատկապես նպատակահարմար լինել այն պարագայում, երբ՝

- կազմակերպության անունից աուդիտի պայմանագիրը ստորագրած անձինք այլևս չեն կրում համապատասխան պարտականությունները,
- աուդիտի պայմանագրի պայմանները սահմանվել են նախորդ տարում,
- դատելով հանգամանքներից՝ ղեկավարությունը թյուրըմբռնում է իր պարտականությունները, կամ
- փոփոխված հանգամանքների բերումով նման պահանջի ներկայացումը նպատակահարմար է:

210-րդ ԱՄՍ-ի պահանջի համաձայն,<sup>16</sup> իր պարտականությունների ճանաչման և ըմբռնման վերահաստատում չի կատարվում ղեկավարության կողմից այն դեպքում, երբ գրավոր հավաստումներում վերջինս արտացոլում է ձևակերպում այն մասին, որ դրանք կազմվել են իրեն հայտնի տեղեկությունների հիման վրա (ինչպես նշվում է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա5-ում):

### *Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ հարցեր*

Ա9. Այլ կազմակերպությունների համեմատ հանրային հատվածի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրավասությունների շրջանակը կարող է ավելի ընդգրկուն լինել: Հետևաբար, ղեկավարության պարտականությունների վերաբերյալ դրույթը, որի հիման վրա անցկացվում է հանրային հատվածի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, կարող է առաջացնել

<sup>16</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ):

լրացուցիչ գրավոր հավաստումների ներկայացման պահանջ: Դրանք կարող են ներառել գրավոր հավաստումներ, որոնցով հաստատվում է, որ գործարքները և իրադարձությունները իրականացվել են օրենսդրական, նորմատիվային կամ այլ պահանջների համաձայն:

### **Այլ գրավոր հավաստումներ (հղում՝ պար. 13)**

#### *Լրացուցիչ գրավոր հավաստումներ ֆինանսական հաշվետվությունների մասին*

Ա10. Ի լրումն 10-րդ պարագրաֆով նախատեսվող գրավոր հավաստումների, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել առաջադրել ֆինանսական հաշվետվությունների մասին այլ գրավոր հավաստումների ներկայացման պահանջ: Նշված գրավոր հավաստումները կարող են լրացնել 10-րդ պարագրաֆով նախատեսվող գրավոր հավաստումներին՝ չկազմելով դրանց մի մասը և ներառելով հստակեցումներ հետևյալ հարցերի վերաբերյալ՝

- արդյոք համարժեք է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների ընտրությունը և կիրառությունը, և
- արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների գործող ռեժիմի շրջանակում ստորև նշվածները (կիրառելիության դեպքում) ճանաչվել, չափվել, ներկայացվել կամ բացահայտվել են վերոնշյալ ռեժիմին համապատասխան,
  - ծրագրեր կամ մտադրություններ, որոնք կարող են ազդել ակտիվների ու պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի կամ դասակարգման վրա,
  - պարտավորություններ (ինչպես փաստացի, այնպես էլ պայմանական),
  - ակտիվների սեփականության իրավունք կամ վերահսկողություն, ակտիվների կալանադրում կամ դրանց գծով պարտավորություններ, գրավադրված ակտիվներ, և
  - օրենքների, ենթաօրենսդրական ակտերի և պայմանագրերի դրույթներ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների, այդ թվում անհամապատասխանության վրա:

#### *Լրացուցիչ գրավոր հավաստումներ աուդիտորին տրամադրված տեղեկատվության մասին*

Ա11. Ի լրումն 11-րդ պարագրաֆով պահանջվող գրավոր հավաստումների, աուդիտորը կարող է համարել, որ ղեկավարությունը պետք է ներկայացնի գրավոր հավաստում այն մասին, որ աուդիտորին են ներկայացվել ներքին հսկողության այն բոլոր թերությունները, որոնք հայտնի են ղեկավարությանը:

#### *Գրավոր հավաստումներ որոշակի հավաստումների մասին*

Ա12. Դատողությունները և մտադրությունները գնահատելիս կամ դրանց մասին ապացույցներ ձեռք բերելիս աուդիտորը կարող է քննության առնել ստորև նշվող հարցերից որևէ մեկը կամ մի քանիսը՝

- կազմակերպության կողմից նախկինում հայտարարված մտադրությունների իրագործման պատմությունը,
- կազմակերպության կողմից գործողությունների կոնկրետ ուղու ընտրության հիմնավորումը,



- գործողությունների կոնկրետ ուղով ընթանալու կազմակերպության ունակությունը,
- ցանկացած այնպիսի տեղեկատվության առկայությունը կամ բացակայությունը, որը կարող էր ձեռք բերվել աուդիտի ժամանակ և որը կարող էր հակասել ղեկավարության դատողություններին կամ մտադրություններին:

Ա13. Բացի այդ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած հավաստումների մասին գրավոր հավաստումների ներկայացման պահանջի առաջադրումը, մասնավորապես, նպատակ ունենալով ավելի հստակորեն ըմբռնել որոշակի հավաստման ամբողջականության առնչությամբ ղեկավարության կողմից արված դատողության կամ մտադրության մասին ձեռք բերված աուդիտորական այլ ապացույցները: Օրինակ, եթե ղեկավարության մտադրությունը կարևոր նշանակություն ունի ներդրումների գնահատման հիմունքի համար, ապա մտադրությունների մասին ղեկավարության գրավոր բացատրության բացակայության դեպքում հնարավոր չէ ձեռք բերել համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույցներ: Թեև նշված գրավոր հավաստումները ապահովում են անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցները, սակայն ինքնին դրանք բավարար չեն ղեկավարության տվյալ հավաստում հիմնավորման համար:

#### **Շեմային մեծության ներկայացումը** (հղում՝ պար. 10-11, 13)

Ա14. ԱՄՍ 450-ի համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է արձանագրել այն խեղաթյուրված տվյալները, որ բացահայտվում են աուդիտի ընթացքում, բացառությամբ այն խեղաթյուրումների, որոնք ակնհայտորեն չունեն էական նշանակություն:<sup>17</sup> Աուդիտորը իրավունք ունի սահմանել այն շեմային մեծությունը, որը գերազանցող խեղաթյուրված տվյալները չեն կարող համարվել ակնհայտորեն ոչ էական: Նմանապես, աուդիտորը կարող է քննության առնել պահանջված գրավոր հավաստումների իմաստով ղեկավարությանը շեմային մեծության մասին տեղեկացնելու հարցը:

#### **Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում արտացոլված ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները)** (հղում՝ պար. 14)

Ա15. Քանի որ գրավոր հավաստումները հանդիսանում են անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցներ, ապա աուդիտորի եզրակացությունը և աուդիտորական եզրակացությունը չեն կարող կազմվել գրավոր հավաստումների ամսաթվին նախորդող օրվա դրությամբ: Ավելին, քանի որ աուդիտորին հետաքրքրում են մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցած իրադարձությունները, որոնցով պայմանավորված կարող է ի հայտ գալ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտման կամ դրանցում բացահայտման կատարման անհրաժեշտություն, ապա գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք է հնարավորինս մոտ լինի, սակայն չհաջորդի ֆինանսական հաշվետվությունների մասին աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին:

Ա16. Որոշ դեպքերում աուդիտի ընթացքում կարող է նպատակահարմար լինել ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կոնկրետ հավաստման մասին

<sup>17</sup> ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը» 5-րդ պարագրաֆ:

գրավոր բացատրության ստացումը: Այդ դեպքում կարող է ի հայտ գալ նորացված գրավոր հավաստում պահանջելու անհրաժեշտությունը:

Ա17. Գրավոր հավաստումները վերաբերում են աուդիտորական եզրակացությունում արտացոլված բոլոր ժամանակաշրջաններին, որովհետև ղեկավարությանը անհրաժեշտ է վերահաստատել, որ նախորդ ժամանակաշրջանների առնչությամբ իր կողմից նախկինում տրված գրավոր հավաստումները չեն կորցրել իրենց արդիականությունը: Աուդիտորը և ղեկավարությունը կարող են համաձայնության գալ գրավոր հավաստումների այն ձևի շուրջ, որտեղ նորացվում են նախորդ ժամանակաշրջանների վերաբերյալ արդեն տրված գրավոր հավաստումները՝ նշելով դրանցում փոփոխությունների առկայության փաստը և ինքնին փոփոխությունները:

Ա18. Որոշ իրավիճակներում աուդիտորական եզրակացությունում արտացոլված ողջ ժամանակաշրջանում ղեկավարությունը բացակայում է կազմակերպությունից: Նման անձինք կարող են հայտարարել, որ ի վիճակի չեն տրամադրել գրավոր հավաստումները կամ դրանց մի մասը այն պատճառով, որ տվյալ ժամանակաշրջանում բացակայել են կազմակերպությունից: Ինչևէ, նշված հանգամանքը չի նվազեցնում ֆինանսական հաշվետվությունների համար տվյալ անձանց կրած ընդհանուր պատասխանատվության աստիճանը: Ըստ այդմ, տվյալ դեպքում շարունակում է գործել համապատասխան ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) վերաբերյալ ղեկավարությունից գրավոր հավաստումներ ստանալու պահանջը:

### **Գրավոր հավաստումների ձևը** (հղում պար. 15)

Ա19. Գրավոր հավաստումները պետք է ներառվեն աուդիտորին ուղղված հավաստումների գրությունում: Ինչևէ, որոշ երկրներում օրենսդրական կամ ենթաօրենսդրական ակտերով կարող է պահանջվել ղեկավարության կողմից գրավոր բաց հայտարարության կատարում իր պարտականությունների մասին: Թեև նշված հայտարարությունը ուղղված է ֆինանսական հաշվետվություններից օգտվողներին կամ համապատասխան մարմիններին, աուդիտորը իրավունք ունի որոշել, որ տվյալ հայտարարությունը արտացոլում է 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բոլոր գրավոր հավաստումները կամ դրանց մի մասը: Հետևաբար, անհրաժեշտություն չկա հայտարարությունում արտացոլված հարցերը ներառել հավաստումների գրությունում: Համապատասխան որոշման կայացման ժամանակ աուդիտորը հաշվի է առնում հետևյալ գործոնները՝

- արդյոք հայտարարությունը ներառում է 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում նշվող պարտականությունների կատարման մասին հավաստում,
- արդյոք հայտարարությունը ներկայացվել է կամ հավանության է արժանացել այն անձանց կողմից, որոնցից աուդիտորը պահանջում է համապատասխան գրավոր հավաստումների տրամադրում,
- արդյոք հայտարարության օրինակը տրամադրվել է աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվությունների մասին աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հնարավորինս մոտ, սակայն նշված ամսաթվին չհաջորդող օրվա դրությամբ (տես 14-րդ պարագրաֆը):

Ա20. Օրենսդրական կամ ենթաօրենսդրական ակտերի հետ համապատասխանության կամ ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման մասին ֆորմալ

հայտարարությունը ինքնին չի պարունակում բավարար տեղեկություն, որպեսզի աուդիտորը համարի, որ բոլոր անհրաժեշտ հավաստումները բարեխղճորեն ներկայացվել են: Որևէ օրենքում կամ ենթաօրենսդրական ակտում ղեկավարության պարտականությունների ամրագրումը չի ենթադրում գրավոր հավաստումների ներկայացման պահանջի կիրառության դադարեցում:

Ա21. Հավելված 2-ում ներկայացվում է հավաստումների գրության օրինակը:

**Տեղեկատվության փոխանակումը կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ** (հղում՝ պար. 10-11, 13)

Ա22. ԱՄՍ 260-ի համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է տրամադրել ղեկավարությունից պահանջված գրավոր հավաստումները կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց:<sup>18</sup>

**Կասկածներ՝ կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումների հետ**

*Գրավոր հավաստումների հավաստիության մասին կասկածները* (հղում՝ պար. 16-17)

Ա23. Մեկ կամ ավելի գրավոր հավաստումների և այլ աղբյուրից ստացված աուդիտորական ապացույցների միջև անհամապատասխանությունների բացահայտման դեպքում աուդիտորը կարող է քննության առնել այն, թե արդյոք ռիսկերի գնահատականը պահպանելի է իր արդիականությունը, և եթե՝ ոչ, ապա վերանայի նշված գնահատականը, ինչպես նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքելուն ուղղված հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը:

Ա24. Ղեկավարության մասնագիտական համապատասխանության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության, կամ վերջիններիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության պատրաստակամության հետ կապված մտահոգությունների առկայության դեպքում աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից թույլ տված խեղաթյուրումները անհնարին են դարձնում աուդիտի իրականացումը: Այդ պարագայում աուդիտորը կարող է քննության առնել աուդիտի պայմանագիրը լուծելու հարցը (եթե նման բան նախատեսվում է գործող օրենսդրությամբ կամ նորմատիվային ակտերով) այն դեպքում, երբ կառավարման իրավասություններով օժտված անձինք չեն իրականացնում համապատասխան ուղղիչ գործողություններ: Ինչևէ, նշված գործողությունները կարող են բավարար չլինել աուդիտորի կողմից չփոփոխված աուդիտորական եզրակացություն տալու համար:

Ա25. ԱՄՍ 230-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է գրավոր արձանագրի աուդիտի ընթացքում ի հայտ եկող նշանակալից հարցերը, դրանց վերաբերյալ արված եզրակացությունները և մասնագիտական այն դատողությունները, որոնց վրա հիմնվում են տվյալ եզրակացությունները:<sup>19</sup> Հնարավոր է, որ աուդիտորը բացահայտի

<sup>18</sup> ԱՄՍ 260, «Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ», պարագրաֆ 16(գ)(ii).

<sup>19</sup> ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթավորումը», պարագրաֆներ 8(գ) և 10:

նշանակալից հարցեր՝ կապված ղեկավարության մասնագիտական համապատասխանության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության կամ վերջիններիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության պատրաստակամության հետ, սակայն միաժամանակ եզրակացնի, որ գրավոր հավաստումները հավաստի են: Այդ պարագայում տվյալ նշանակալից հարցը գրավոր արձանագրվում է ԱՄՍ 230-ի համաձայն:

*Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների մասին (հղում՝ պար. 20)*

Ա26. Ինչպես նշվում է պարագրաֆ Ա7-ում, աուդիտորն ի վիճակի չէ միայն աուդիտորական այլ ապացույցների հիման վրա եզրակացնել, որ ղեկավարությունը կատարել է 10-րդ և 11-րդ կետերում նշվող պարտականությունները: Հետևաբար, ինչպես նշվում է պարագրաֆ 20(ա)-ում, եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ այդ հարցերի վերաբերյալ գրավոր հավաստումները հավաստի չեն, կամ եթե ղեկավարության կողմից գրավոր հավաստումներ չեն տրամադրվել, ապա աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ հանգամանքի ունեցած հնարավոր ազդեցությունը համընդգրկուն է և չի սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների կոնկրետ տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով: ԱՄՍ 705-ի համաձայն, նման հանգամանքներում աուդիտորը պարտավոր է հրաժարվել ֆինանսական հաշվետվությունների մասին եզրակացություն տալուց:<sup>20</sup>

Ա27. Աուդիտորին ներկայացված գրավոր բացատրության հետագա փոփոխումը անպայմանորեն չի նշանակում, որ ղեկավարությունը կողմից գրավոր հավաստում չի տրվել: Ինչևէ, նման փոփոխության հիմքում ընկած պատճառը կարող է անդրադառնալ աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվող եզրակացության վրա: Օրինակ՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման առումով ղեկավարության պարտականության կատարման մասին գրավոր հավաստումներում կարող է ներառվել ձևակերպում այն մասին, որ, ղեկավարության կարծիքով, բացառությամբ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող ռեժիմի հետ անհամապատասխանության էական դեպքերի, ֆինանսական հաշվետվությունները կազմվել են նշված ռեժիմի պահանջներին համահունչ: 20-րդ պարագրաֆով նախատեսվող պահանջը չի գործում, քանի որ աուդիտորը եզրակացրել է, որ ղեկավարությունը տրամադրել է հավաստի գրավոր հավաստումներ: Ինչևէ, ԱՄՍ 705-ի համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է հաշվի առնել աուդիտորական եզրակացությունում արտացոլվող աուդիտորական եզրակացության վրա անհամապատասխանության դեպքերի ունեցած ազդեցությունը,
- աուդիտի պայմանագրում համաձայնեցված պայմանների համաձայն աուդիտորին համապատասխան տեղեկատվությամբ ապահովելու հարցում ղեկավարության պարտականության մասին գրավոր հավաստումում կարող է ներառվել ձևակերպում այն մասին, որ ղեկավարության համոզմամբ, նման տեղեկատվությունը տրամադրվել է աուդիտորին (բացառությամբ հրդեհի պատճառով ոչնչացված տեղեկատվության): 20-րդ պարագրաֆի պահանջը չի գործում, քանի որ աուդիտորը եզրակացրել է, որ ղեկավարությունը տրամադրել է հավաստի

<sup>20</sup> ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 9:

գրավոր հավաստումներ: Ինչևէ, աուդիտորը պարտավոր է հաշվի առնել հրդեհում ոչնչացած տեղեկատվության համընդգրկուն բնույթի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների, և, ԱՄՍ 705-ի համաձայն, աուդիտորական եզրակացությունում արտացոլվող աուդիտորական եզրակացության վրա:

## **Հավելված 1**

(հղում պար. 2)

### **Գրավոր հավաստումների մասին պահանջներ պարունակող ԱՄՍ-ների ցանկը**

Սույն հավելվածում նշվում են 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ նշված ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վրա տարածվող այլ ԱՄՍ-ների այն պարագրաֆները, որոնց համաձայն պահանջվում է խնդրո առարկային առնչվող գրավոր հավաստումների ներկայացում: Տվյալ ցանկը չի ենթադրում, որ չպետք է քննության առնել ԱՄՍ-ների պահանջները և դրանց կիրառության մասին հարակից դրույթները և այլ բացատրական նյութերը`

- ԱՄՍ 240, «Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի քննարկման առնչությամբ», 39-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 250, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը», 16-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը», 14-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 501, «Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար», 12-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 540, «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ», 22-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 550, «Կապակցված կողմեր», 26-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 560, «Հետագա դեպքեր», 9-րդ պարագրաֆ
- ԱՄՍ 570, «Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը», պարագրաֆ 16(ե)
- ԱՄՍ 710, «Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ», 9-րդ պարագրաֆ:

## **Հավելված 2**

(հղում պար. Ա21)

### **Բացատրական գրության օրինակ**

Ստորև գրության օրինակը ներառում է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ նշված ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների

աուդիտի վրա տարածվող սույն և այլ ԱՄՍ-ներով պահանջվող գրավոր հավաստումներ: Տվյալ օրինակում ենթադրվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող ռեժիմը Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներն են, գրավոր հավաստում ձեռք բերելու մասին 570-րդ<sup>21</sup> ստանդարտի պահանջը տվյալ դեպքում կիրառելի չէ և որ պահանջվող գրավոր հավաստումների վրա որևէ բացառություն չի տարածվում: Բացառությունների առկայության դեպքում հավաստումները պետք է փոփոխվեն՝ բացառությունները դրանցում արտացոլելու նպատակով՝

(կազմակերպության ֆիրմային բլանկ)

(աուդիտոր)

(ամսաթիվ)

Հավաստումների սույն գրությունը ներկայացվում է «ABC» ընկերության 20XXթ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների<sup>22</sup> աուդիտի առնչությամբ, որն իրականացվում է բոլոր էական առումներով Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման (կամ *իրավիճակի իրական ու ճշմարիտ արտացոլման*) մասին եզրակացություն արտահայտելու նպատակով:

Հավաստում ենք, որ (ըստ մեր ունեցած տեղեկությունների և համոզման, արվել են այն բոլոր հարցումները, որոնք, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ են մեր համարժեք իրազեկության համար):

#### *Ֆինանսական հաշվետվությունները*

- Մեր կողմից կատարվել են աուդիտի պայմանագրի նշել պայմանագրի ամսաթիվը] պայմաններով նախատեսվող պարտականությունները՝ կապված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման հետ: Մասնավորապես, ֆինանսական հաշվետվությունները, վերոնշյալ ստանդարտների համաձայն, ներկայացվել են ճշմարտացիորեն (կամ արտացոլում են իրական և ճշմարիտ պատկերը),
- հաշվապահական հաշվարկների, այդ թվում իրական արժեքի վրա հիմնվող հաշվարկների կատարման ժամանակ մեր կողմից կիրառված նշանակալից ենթադրությունները ողջամիտ են (ԱՄՍ 540),
- կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները համարժեքորեն հաշվառվել են և բացահայտվել Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան (ԱՄՍ 550),
- բոլոր իրադարձությունները, որոնք տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո և որոնց առնչությամբ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներով պահանջվում է ճշգրտում կամ բացահայտում, ճշգրտվել են կամ բացահայտվել (ԱՄՍ 560),
- ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը (առանձին և միասին վերցված) էական չէ: Չուղղված խեղաթյուրումների ցանկը կցվում է հավաստումների գրությանը (ԱՄՍ 450):

<sup>21</sup> ԱՄՍ 570 «Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը»

<sup>22</sup> Աուդիտորական եզրակացությունում մեկից ավելի ժամանակաշրջանների ներկայացման դեպքում աուդիտորը ճշգրտում է ամսաթիվն այնպես, որ գրությունը վերաբերի աուդիտորական եզրակացությունում ներառված բոլոր ժամանակաշրջաններին:

- [Աուդիտորի կողմից նպատակահարմար համարվող ցանկացած այլ հարց (տես սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա11-ը):]

### *Տրամադրված տեղեկատվությունը*

- Ձեզ է տրամադրվել.
  - ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար կարևոր նշանակություն ունեցող և մեզ հայտնի տեղեկատվությունից, օրինակ, գրանցումներից, փաստաթղթերից և այլ նյութերից օգտվելու հնարավորությունը,
  - աուդիտի նպատակներով ձեր կողմից պահանջվող լրացուցիչ տեղեկատվությունը, և
  - աուդիտորական ապացույցներ հայթայթելու նպատակով կազմակերպության բոլոր համապատասխան աշխատակիցների հետ հանդիպումներ ունենալու ազատ հնարավորությունը,
- բոլոր գործարքները արտացոլված են հաշվապահական հաշվառման գրանցումներում և ֆինանսական հաշվետվություններում,
- Մեր կողմից ձեզ են բացահայտվել խարդախության արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալների էական խեղաթյուրման հետ կապված ռիսկի գնահատման արդյունքները (ԱՄՍ 240),
- մեր կողմից ձեզ է բացահայտվել խարդախության փաստացի կամ կասկածելի այն դեպքերի մասին մեզ հայտնի ողջ տեղեկատվությունը, որոնք ազդում են կազմակերպության վրա և կապված են հետևյալ անձանց հետ,
  - ղեկավարություն,
  - ներքին հսկողությունում նշանակալից դերակատարություն ունեցող աշխատակիցներ, կամ
  - այլ անձինք, եթե խարդախության դեպքը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (ԱՄՍ 240),
- մեր կողմից ձեզ է բացահայտվել այն ողջ տեղեկատվությունը, որը վերաբերում է աշխատակիցների, նախկին աշխատակիցների, վերլուծաբանների, կարգավորող մարմինների և այլոց կողմից ներկայացված խարդախության ենթադրվող կամ կասկածելի դեպքերին, որոնք ազդում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (ԱՄՍ 240),
- մեր կողմից ձեզ են բացահայտվել օրենքների և ենթաօրենսդրական ակտերի պահանջների խախտման բոլոր այն հայտնի կամ կասկածելի դեպքերը, որոնց ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ (ԱՄՍ 250),
- ձեզ է բացահայտվել կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը, մեզ հայտնի այն բոլոր հարաբերությունները և գործարքները, որ կապված են կապակցված կողմերի հետ (ԱՄՍ 550),
- [աուդիտորի կողմից անհրաժեշտ համարվող ցանկացած այլ հարց (տես սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա11-ը):]

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 600

ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ – ԽՄԲԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ  
ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ (ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԲԱՂԱԴՐԻԶԻ  
ԱՌԻԴԻՏՈՐՆԵՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԸ)

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ստանդարտի շրջանակները.....	1-6
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	7
<b>Նպատակները.....</b>	<b>8</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>9-10</b>
<b>Պահանջները</b>	
Պատասխանատվությունը.....	11
Պատվերի ստանձնում և շարունակում .....	12-14
Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան .....	15-16
Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և միջավայրի վերաբերյալ... ..	17-18
Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ.....	19-20
Էականություն.....	21-23
Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ.....	24-31
Համախմբման գործընթաց.....	32-37
Հետագա դեպքեր.....	38-39
Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ.....	40-41
Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափության և համապատասխանության գնահատում.....	42-45
Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ .....	46-49
Փաստաթղթավորումը.....	50
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով աուդիտի ենթակա բաղադրիչներ .....	Ա1
Սահմանումներ.....	Ա2-Ա7



Պատասխանատվություն .....	Ա8-Ա9
Պատվերի ստանձնում և շարունակում .....	Ա10-Ա21
Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան.....	Ա22
Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և միջավայրի վերաբերյալ.....	Ա23-Ա31
Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ.....	Ա32-Ա41
Էականություն.....	Ա42-Ա46
Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ.....	Ա47-Ա55
Համախմբման գործընթաց.....	Ա56
Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ.....	Ա57-Ա60
Աուդիտորական ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատում.....	Ա61-Ա63
Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ..	Ա64-Ա66
Հավելված 1: Ձևափոխված կարծիքի օրինակ, երբ խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ խմբի աուդիտի կարծիք արտահայտելու համար	
Հավելված 2: Հարցերի օրինակներ որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմը ձեռք է բերում գիտելիքներ	
Հավելված 3: Հանգամանքների կամ դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական սխալի ռիսկը	
Հավելված 4: Բաղադրիչի աուդիտորի հաստատման օրինակ	
Հավելված 5: Խմբի աուդիտի թիմի հանձնարարագրում ներառված պարտադիր և լրացուցիչ հարցեր	

<<Հատուկ նկատառումներ- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքը)>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 600-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

# Ներածություն

## Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Աուդիտի միջազգային ստանդարտները (ԱՄՍ) կիրառվում են խմբի աուդիտների նկատմամբ: Սույն ԱՄՍ-ն վերաբերում է խմբի աուդիտներին, մասնավորապես բաղադրիչի աուդիտոր ներգրավող աուդիտներին առնչվող հատուկ նկատառումներին:
2. Աուդիտորը կարող է օգտագործել սույն ԱՄՍ-ն՝ կատարելով հանգամանքներից բխող համապատասխան շտկումներ, նաև չհամախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, երբ ներգրավում է այլ աուդիտորներին: Օրինակ, աուդիտորը կարող է այլ աուդիտորին ներգրավել մասնակցելու պաշարների գույքագրմանը կամ ստուգելու հեռավոր վայրում գտնվող հիմնական միջոցի առկայությունը:
3. Նորմատիվ իրավական ակտերի և այլ ակտերի պահանջներից ելնելով կամ այլ պատճառներով, բաղադրիչի աուդիտորից կարող է պահանջվել արտահայտել կարծիք բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները գործում են նաև այն դեպքում, երբ խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել խմբի աուդիտորական ապացույցների համար օգտագործել աուդիտորական ապացույցները, որոնց հիման վրա ներկայացվել է բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական կարծիքը:
4. Համաձայն ԱՄՍ 220<sup>1</sup>, խմբի աուդիտի ղեկավարը պարտավոր է հավաստիանալ, որ խմբի աուդիտ իրականացնողները, ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորները, որպես խումբ տիրապետում են պատշաճ կարողությունների և հմտությունների: Խմբի աուդիտի ղեկավարը նմանապես պատասխանատու է խմբի աուդիտի առաջադրանքների ուղղորդման, վերահսկման և իրականացման համար:
5. Խմբի աուդիտի ղեկավարը կիրառում է ԱՄՍ 220-ի պահանջները անկախ այն հանգամանքից խմբի աուդիտորի թե՛ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից են իրականացվում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ աշխատանքները: Սույն ԱՄՍ օժանդակում է, որ խմբի աուդիտի պատասխանատուն բավարարի ԱՄՍ 220-ի պահանջներին, երբ բաղադրիչի աուդիտորն է իրականացնում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքները:
6. Աուդիտորական ռիսկը կախված է ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունում առկա էական սխալի ռիսկից, այնպես էլ աուդիտորի կողմից այդ սխալների չբացահայտման ռիսկից:<sup>2</sup> Խմբի աուդիտի դեպքում այն ներառում է նաև այն հանգամանքը, որ բաղադրիչի աուդիտորը չի հայտնաբերի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվու-

<sup>1</sup> ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14 և 15:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ Ա32:

թյունում առկա սխալները, որոնք կարող են հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական սխալի, և այն ռիսկը, որ խմբի աուդիտի թիմը չի հայտնաբերի այդ սխալը: Սույն ԱՄՄ-ն բացատրում է այն հարցերը, որոնք խմբի աուդիտի թիմը դիտարկում է, որպեսզի որոշի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ընդունված ռիսկի գնահատման ընթացակարգերում և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերում իր մասնակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը: Այդ մասնակցության նպատակն է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

7. Սույն ԱՄՄ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակները**

8. Աուդիտորի նպատակներն են.
- (ա) որոշել՝ արդյո՞ք հանդես գալ, որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր, և
  - (բ) որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր հանդես գալու դեպքում.
    - (i) բաղադրիչի աուդիտորներին հստակորեն տեղեկացնել բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ նրանց աշխատանքի ծավալի և ժամկետների մասին, և
    - (ii) ստանալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության և համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, որպեսզի արտահայտի կարծիք, թե արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համապատասխան ֆինանսական հաշվետվական համակարգի հիման վրա:

### **Սահմանումներ**

9. Սույն ԱՄՄ-ի առումով, ստորև բերված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
- (ա) բաղադրիչ՝ հաստատություն կամ գործարարական գործունեություն, որի համար խմբի կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը պատրաստում է ֆինանսական տեղեկատվություն, որը պետք է ներառվի խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում պար. Ա2-Ա4),
  - (բ) բաղադրիչի աուդիտոր՝ աուդիտոր, որը խմբի աուդիտի թիմի խնդրանքով խմբի աուդիտի համար իրականացնում է աշխատանք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ (հղում պար. Ա7),

- (գ) բաղադրիչի ղեկավարություն՝ ղեկավարություն, որը պատասխանատու է բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման համար,
- (դ) բաղադրիչի էականություն՝ խմբի աուդիտի թիմի կողմից բաղադրիչի համար սահմանված էականություն,
- (ե) խումբ՝ բոլոր բաղադրիչները միասին, որոնք ներառված են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունում: Խումբը միշտ ունի մեկից ավելի բաղադրիչ,
- (զ) խմբի աուդիտ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ:
- (է) խմբի աուդիտորական կարծիք՝ աուդիտորական կարծիք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- (ը) խմբի աուդիտի ղեկավար՝ աուդիտորական ընկերության ղեկավար կամ այլ անձ, որը պատասխանատու է խմբի աուդիտի պատվերի, նրա իրականացման և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական ընկերության կողմից ներկայացված աուդիտորական եզրակացության համար: Այն դեպքում, երբ միացյալ աուդիտորներ են իրականացնում խմբի աուդիտը, միացյալ աուդիտի ղեկավարները և նրանց աուդիտի թիմերը միասին ներկայանում են որպես խմբի աուդիտի ղեկավար և խմբի աուդիտի թիմ: Սակայն, սույն ԱՄՍ-ն չի վերաբերում միացյալ աուդիտորների միջև հարաբերություններին կամ այն աշխատանքներին, որոնք միացյալ մեկ աուդիտորը իրականացնում է մյուս միացյալ աուդիտորի աշխատանքների վերաբերյալ,
- (թ) խմբի աուդիտի թիմ՝ ղեկավար աուդիտորները, ներառյալ խմբի աուդիտի ղեկավարը, և աուդիտորական աշխատակիցները, որոնք մշակում են խմբի աուդիտի ռազմավարությունը, հաղորդակցվում են բաղադրիչի աուդիտորների հետ, իրականացնում համախմբման գործընթացի աշխատանքները, ուսումնասիրում են աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարված եզրակացությունները, որպեսզի կարծիք կազմեն խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- (ժ) խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ՝ Ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք պարունակում են մեկից ավելի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվություն: <<Խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ>> տերմինը նաև վերաբերվում է ընդհանրացված ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք հանրազանարի են բերում բաղադրիչների կողմից պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը, որոնք չունեն մայր կազմակերպություն, բայց գտնվում են ընդհանուր վերահսկողության տակ,
- (ի) խմբի ղեկավարություն՝ ղեկավարություն, որը պատասխանատու է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
- (լ) վերահսկողությունը խմբի կտրվածքով խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ խմբի ղեկավարության կողմից մշակված, ներդրված և կիրառվող վերահսկողություն,
- (խ) կարևոր բաղադրիչ՝ խմբի աուդիտի թիմի կողմից որոշված բաղադրիչ, որը i) ունի կարևոր ֆինանսական նշանակություն խմբի համար, կամ ii) իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից ելնելով, կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում հանգեցնել էական սխալի նշանակալի ռիսկի (հղում պար. Ա5 -Ա6):

10. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը>> տերմինին հղումը նշանակում է ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգ, որը կիրառվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: <<Համախմբման գործընթաց>> տերմինին հղումը ներառում է՝
- (ա) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության ճանաչումը, չափումը, ներկայացումը և բացահայտումը խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համախմբման, համամասնական համախմբման կամ բաժնեմասնակցության կամ սկզբնական արժեքի մեթոդով, և
  - (բ) բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանրացումը, որոնք չունեն մայր կազմակերպություն, բայց գտնվում են ընդհանուր վերահսկողության տակ:

## **Պահանջները**

### **Պատասխանատվություն**

11. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պատասխանատու է խմբի աուդիտի առաջադրանքների հանձնարարման, վերահսկման և իրականացման համար՝ համաձայն մասնագիտական ստանդարտների և կիրառելի իրավական ու կարգավորող պահանջների, և հանգամանքներին համապատասխան ներկայացված աուդիտորական եզրակացության համար:<sup>3</sup> Ուստի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է հղում կատարի բաղադրիչի աուդիտորին, բացառությամբ այն դեպքի, երբ հղումը պահանջվում է օրենսդրությամբ: Եթե հղումը պահանջվում է օրենսդրությամբ, ապա աուդիտորի կողմից ներառված հղումը չպետք է նվազեցնի խմբի աուդիտի թիմի պատասխանատվությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ (հղում՝ Պար. Ա8-Ա9):

### **Աուդիտի ստանձնում և շարունակություն**

12. ԱՄՍ 220-ի կիրառման ժամանակ խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ողջամտորեն ակնկալվում է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբման գործընթացի և բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար: Այդ նպատակով, խմբի աուդիտի թիմը պետք է բավարար պատկերացում կազմի խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ, որպեսզի որոշի նշանակալից բաղադրիչները: Եթե բաղադրիչի աուդիտորը պետք է իրականացնի աշխատանք բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, ապա խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի է բավարար մասնակցություն ունենալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքում, որպեսզի ձեռք բերի բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար. Ա10-Ա12):

13. Եթե խմբի աուդիտի ղեկավարը եզրակացնում է, որ՝

---

<sup>3</sup> ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 15:

- (ա) խմբի ղեկավարության կողմից սահմանափակումների պատճառով խմբի աուդիտի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և
- (բ) նման հավանական սահմանափակումը կհանգեցնի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի<sup>4</sup> հրաժարման, ապա

խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է կամ.

- (ա) Նոր առաջադրանքի դեպքում չընդունի առաջադրանքը կամ, շարունակական առաջադրանքի դեպքում, հրաժարվի առաջադրանքից, եթե հրաժարումը թույլատրելի է կիրառվող օրենսդրությամբ, կամ
- (բ) եթե օրենսդրությունը արգելում է աուդիտորին մերժել նշանակումը, կամ առաջադրանքից հրաժարումը այլ հանգամանքների պատճառով հնարավոր չէ, ապա պետք է հնարավորության սահմաններում իրականացնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը՝ տալով հրաժարման կարծիք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա13-Ա19):

### *Առաջադրանքի պայմանները*

- 14. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է համաձայնեցնի խմբի աուդիտի առաջադրանքը ԱՄՍ 210-ի<sup>5</sup> պահանջներին (հղում՝ պար. Ա20-Ա21):

### **Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան**

- 15. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է սահմանի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը՝ համաձայն ԱՄՍ 300-ի պահանջների:<sup>6</sup>
- 16. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է վերանայի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և խմբի աուդիտի պլանը (հղում՝ պար. Ա22):

### **Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ**

- 17. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկը՝ ձեռք բերելով պատկերացում հաստատության և նրա միջավայրի վերաբերյալ:<sup>7</sup> Խմբի աուդիտի թիմը պետք է.
  - (ա) զարգացնի պատկերացումները խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի, ներառյալ համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ, որը ձեռք է բերվել հանձնարարության ստանձնման կամ շարունակման փուլում, և
  - (բ) պատկերացում կազմի համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարությունները (հղում՝ պար. Ա23-Ա29):

<sup>4</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացության կարծիքի ձևափոխում>>:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>:

<sup>6</sup> ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆներ 7-12

<sup>7</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

18. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պատկերացումներ կազմի, ինչը բավարար կլինի, որպեսզի՝
- (ա) հաստատի կամ վերանայի կարևոր բաղադրիչների վերաբերյալ իր նախնական որոշումները, և
  - (բ) գնահատի խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրման ռիսկը<sup>8</sup> (հղում պար. Ա30-Ա31):

### **Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ**

19. Եթե խմբի աուդիտի թիմը պլանավորել է խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ (հղում պար. Ա32-Ա35).
- (ա) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը հասկանում է և կհետևի խմբի աուդիտում կիրառվող բարոյական վարքագծի նորմերին, և մասնավորապես, այդո՞ք նա անկախ է (հղում պար. Ա37),
  - (բ) արդյո՞ք բավարար են բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական հմտությունները (հղում պար. Ա38),
  - (գ) արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի է բավարար մասնակցություն ունենալ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում, որպեսզի ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
  - (դ) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը գործում է աուդիտորներին նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողություն պարունակող օրենսդրական դաշտում (հղում պար. Ա36):
20. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը չի համապատասխանում խմբի աուդիտին վերաբերող անկախության չափանիշներին, կամ խմբի աուդիտի թիմը ունի լուրջ անհանգստություն 19 (ա)-(գ) պարագրաֆներում ներառված այլ հարցերի վերաբերյալ, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ, առանց խնդրելու բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնելու աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ (հղում պար. Ա39-Ա41):

### **Էականություն**

21. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի (հղում պար. Ա42).
- (ա) ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ էականությունը, երբ սահմանվում է խմբի աուդիտի ռազմավարությունը,
  - (բ) եթե, խմբի առանձնահատկություններից ելնելով, խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում առկա են գործարքների դասեր, հոդվածների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնցում խմբի էականությունից ցածր գումարի խեղաթյուրումը կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ կազմի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող որոշումների վրա,

<sup>8</sup> ԱՄՍ 315:

ապա նշված գործարքների դասերի, հողվածների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները,

(գ) այն բաղադրիչների էականությունը, որոնց նկատմամբ բաղադրիչների աուդիտորները պետք է իրականացնեն աուդիտ կամ դիտարկում: Որպեսզի ընդունելի մակարդակի նվազեցվի հավանականությունը, որ չճշգրտված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը կգերազանցի ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվության համար սահմանված էականությունը, բաղադրիչների էականությունը պետք է սահմանվի ավելի ցածր, քան ողջ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը (հղում պար. Ա43-Ա44),

(դ) այն սահմանը, որից ավելի բարձր խեղաթյուրումները չեն կարող դիտարկվել որպես աննշան՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում պար. Ա45):

22. Այն դեպքում, երբ բաղադրիչի աուդիտորները պետք է աուդիտ իրականացնեն խմբի աուդիտի նպատակով, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի բաղադրիչի նկատմամբ կիրառված հաշվային էականության պատշաճությունը (հղում պար. Ա46):

23. Եթե բաղադրիչը ենթակա է աուդիտի՝ ելնելով նորմատիվ իրավական ակտեր կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներից, կամ այլ պատճառներով, և խմբի աուդիտի թիմը որոշում է օգտագործել այդ աուդիտը որպես խմբի աուդիտի համար աուդիտորական ապացույց, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք՝

(ա) բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական էականությունը, և

(բ) բաղադրիչի էականության սահմանը բավարարում են սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին:

### **Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ**

24. Աուդիտորը պետք է մշակի և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ, որպեսզի արտացոլի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը:<sup>9</sup> Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ խմբի աուդիտի թիմի, կամ նրա անունից՝ բաղադրիչի աուդիտորների, կողմից իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը (հղում պար. 26-29): Նմանապես, խմբի աուդիտի թիմը պետք է սահմանի բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքում իր մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը (հղում պար. 30-31):

25. Երբ համախմբման գործընթացում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կախված են համախմբային վերահսկողության ակնկալվող արդյունավետությունից, կամ եթե միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն կարող տրամադրել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա խմբի

<sup>9</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:



աուդիտի թիմը պետք է թեստավորի, կամ խնդրի բաղադրիչի աուդիտորին թեստավորելու, տվյալ վերահսկողության կիրառման արդյունավետությունը:

*Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների սահմանում* (հղում պար. Ա47)

#### Կարևոր բաղադրիչներ

26. Խմբի տեսանկյունից իր առանձին ֆինանսական կարևորությամբ աչքի ընկնող, և դրա շնորհիվ կարևոր համարվող բաղադրիչի դեպքում, խմբի աուդիտի թիմը կամ նրա անունից գործող բաղադրիչի աուդիտորը պետք է ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտը իրականացնի՝ ելնելով տվյալ բաղադրիչի էականությունից:
27. Եթե բաղադրիչը կարևոր է, քանի որ այն կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ՝ ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից, խմբի աուդիտի թիմը կամ նրա անունից գործող բաղադրիչի աուդիտորը պետք է կատարի հետևյալ գործողություններից մեկը կամ մի քանիսը՝
- (ա) իրականացնի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ՝ ելնելով տվյալ բաղադրիչի էականությունից,
  - (բ) աուդիտի ենթարկի մեկ կամ մի քանի մնացորդներ, գործարքների դասեր կամ բացահայտումներ՝ առնչվող խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերին (հղում պար. Ա48),
  - (գ) խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերի հանդեպ կիրառի հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում պար. Ա49):

#### Բաղադրիչներ՝ որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն հանդիսանում

28. Բաղադրիչների նկատմամբ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն, խմբի աուդիտի թիմը պետք է իրականացնի վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով (հղում պար. Ա50):
29. Եթե խմբի աուդիտի թիմը չի համարում, որ խմբի աուդիտորական կարծիքը հիմնավորող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք կբերվեն հետևյալներից.
- (ա) կարևոր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից,
  - (բ) համախմբային վերահսկողության և համախմբման գործընթացների նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից, և
  - (գ) խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգերից,

ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է ընտրի այնպիսի բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն, և նրանց ֆինանսական տեղեկատվության

նկատմամբ իրականացնի, կամ խնդրի բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել, հետևյալներից մեկը կամ մի քանիսը՝ (հղում՝ պար. Ա51 - Ա53).

- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ՝ կիրառելով բաղադրիչի էականությունը,
- մեկ կամ մի քանի հոդվածների մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ,
- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկում՝ կիրառելով բաղադրիչի էականությունը,
- կիրառել հատուկ ընթացակարգեր:

Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ժամանակ առ ժամանակ փոփոխի բաղադրիչների ընտրությունը:

*Բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում մասնակցություն* (հղում՝ պար. Ա54 - Ա55)

Կարևոր բաղադրիչներ – ռիսկի գնահատում

30. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը իրականացնում է կարևոր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ, խմբի աուդիտի թիմը պետք է մասնակցի բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը, որպեսզի բացահայտի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերը: Նման մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կախված են բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումներից, սակայն նվազագույնը պետք է ներառեն.

(ա) բաղադրիչի աուդիտորի կամ բաղադրիչի ղեկավարության հետ քննարկումը բաղադրիչի գործարար գործունեության, որը էական է խմբի համար,

(բ) բաղադրիչի աուդիտորի հետ քննարկումը բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում առկա խարդախության կամ սխալի արդյունքում խեղաթյուրման ռիսկի, և

(գ) վերանայում բաղադրիչի աուդիտորի փաստաթղթավորման՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ բացահայտված էական սխալների նշանակալից ռիսկի առնչությամբ: Նման փաստաթղթավորումը կարող է իրենից ներկայացնել հաշվետվություն, որը արտացոլում է բաղադրիչի աուդիտորի եզրակացությունը՝ բացահայտված նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ:

Խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ բացահայտված էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկեր – Հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր

31. Եթե բաղադրիչի աուդիտորի կողմից բաղադրիչում բացահայտվել են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկեր, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի բացահայտված նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառման պատշաճությունը: Հիմնվելով բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ իր պատկերացումների վրա խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերում իր մասնակցության անհրաժեշտությունը:

## Համախմբման գործընթաց

32. Պարագրաֆ 17-ի համաձայն, խմբի աուդիտի թիմը պատկերացում է կազմում համախմբային վերահսկողության և համախմբման գործընթացի, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձարարությունների վերաբերյալ: Պարագրաֆ 25-ի համաձայն, խմբի աուդիտի թիմը կամ խմբի աուդիտի թիմի խնդրանքի հիման վրա բաղադրիչի աուդիտորը թեստավորում է համախմբային վերահսկողության կիրառման արդյունավետությունը, եթե համախմբման գործընթացի նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կախված են համախմբային վերահսկողության կիրառման ակնկալվող արդյունավետությունից, կամ եթե միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն կարող տրամադրել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հաստատման մակարդակով:
33. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է նախագծի և իրականացնի համախմբման գործընթացի նկատմամբ հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ համախմբման գործընթացի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի առնչությամբ: Դա ներառում է ուսումնասիրություն, թե արդյո՞ք բոլոր բաղադրիչներն են ներառվել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:
34. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի համախմբման ճշգրտումների ու վերադասակարգումների պատշաճությունը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը և ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք առկա են խարդախության ռիսկի կամ ղեկավարության հավանական կողմնակալության փաստեր (հղում պար. Ա56):
35. Եթե բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը չի պատրաստվել խմբի կողմից կիրառվող միևնույն հաշվապահական քաղաքականության հիման վրա, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակով:
36. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է հստակեցնի, արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցության մեջ ներառված ֆինանսական տեղեկատվությունը (Պարագրաֆ 41-ի գ) այն ֆինանսական տեղեկատվությունն է, որը ներառված է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:
37. Եթե խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց հաշվեփակման ամսաթիվը տարբերվում է խմբի հաշվեփակման ամսաթվից, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի:

## Հետագա դեպքեր

38. Երբ խմբի աուդիտի թիմը կամ բաղադրիչի աուդիտորը աուդիտ են իրականացնում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, խմբի աուդիտի թիմը կամ բաղադրիչի աուդիտորը պետք է իրականացնեն ընթացակարգեր, որոնք նախագծված են այդ բաղադրիչներում բացահայտելու հաշվեփակման ամսաթվի և

խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ամսաթվի միջև տեղի ունեցած դեպքերը, կարող են պահանջել ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:

39. Երբ բաղադրիչի աուդիտորը իրականացնում է ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտից տարբեր այլ աշխատանք, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից խմբի աուդիտի թիմին ներկայացնել տեղեկատվություն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ճշգրտում կամ բացահայտում պահանջող որևէ դեպքի առկայության վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան:

### **Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ**

40. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ժամանակին հաղորդի իր պահանջները բաղադրիչի աուդիտորներին: Այդ հաղորդակցությունը պետք է ներառի կատարվելիք աշխատանքները, այդ աշխատանքների օգտագործման նպատակը և բաղադրիչի աուդիտորի կողմից խմբի աուդիտի թիմին ներկայացվելիք հաղորդակցության ձևը և բովանդակությունը: Այն նմանապես պետք է ներառի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա57, Ա58, Ա60).
- (ա) պահանջ ուղղված բաղադրիչի աուդիտորին՝ հաստատելու խմբի աուդիտի թիմի հետ իր առաջիկա համագործակցությունը՝ գիտակցելով իր աշխատանքների օգտագործման նպատակները (հղում՝ պար. Ա59),
  - (բ) խմբի աուդիտի առնչությամբ վարքի նորմերը, և մասնավորապես, անկախության պահանջը,
  - (գ) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման պարագայում, բաղադրիչի էականությունը ( եթե կիրառելի է նաև որոշակի գործարքների դասերի, հոդվածների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և այն սահմանը, որից ավելի բարձր խեղաթյուրումները չեն կարող դիտարկվել աննշան խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար,
  - (դ) խմբի ֆինանսական հաշվետվության առումով խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկի որոշված նշանակալի ռիսկերը, որոնք վերաբերում են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքին: Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից ժամանակին հաղորդել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկի բաղադրիչում բացահայտված նշանակալից ռիսկերի մասին, ինչպես նաև բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ձեռնարկված գործողությունների մասին՝ այդ ռիսկերի կապակցությամբ,
  - (ե) խմբի ղեկավարության կողմից պատրաստված կապակցված կողմերի ցանկը և խմբի աուդիտի թիմի կողմից տեղեկացված այլ կապակցված կողմերի ցանկը: Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորին ժամանակին հաղորդել նախկինում խմբի ղեկավարության կամ խմբի աուդիտի թիմի կողմից չբացահայտված կապակցված կողմերի վերաբերյալ: Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, արդյո՞ք մյուս բաղադրիչի աուդիտորները պետք է տեղեկացվեն լրացուցիչ բացահայտված կապակցված կողմերի մասին:

41. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից խմբի աուդիտի թիմին հաղորդել տեղեկատվություն խմբի աուդիտի եզրակացության համար կարևորություն ներկայացնող այլ հարցերի վերաբերյալ: Նման հաղորդակցությունը պետք է ներառի հետևյալ հարցերը՝ (հղում պար. Ա60).

- (ա) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը պահպանել է խմբի աուդիտին առնչվող վարքի նորմերը, ներառյալ անկախությունը և մասնագիտական հմտությունները,
- (բ) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը պահպանել է խմբի աուդիտի թիմի պահանջները,
- (գ) որոշակի դարձնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը, որի վերաբերյալ բաղադրիչի աուդիտորը հաշվետվություն է ներկայացնում,
- (դ) օրենսդրության պահանջների խախտումներ, որոնք կարող են էական խեղաթյուրումներ առաջացնել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում,
- (ե) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ չճշգրտված սխալների ցուցակը (այդ ցուցակում պետք չէ ներառել այն սխալները, որոնք ցածր են խմբի աուդիտի թիմի կողմից հաղորդված աննշան սխալների սահմանային գումարից (հղում պար. 40գ),
- (զ) ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ,
- (է) բաղադրիչի մակարդակի վրա բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ,
- (ը) այլ կարևոր հարցեր, որոնք բաղադրիչի աուդիտորը հաղորդել է կամ նախատեսում է հաղորդել բաղադրիչի կառավարման մարմնին, ներառյալ խարդախությունը կամ կասկածելի խարդախությունը բաղադրիչի ղեկավարության, աշխատակիցների առնչությամբ, որոնք բաղադրիչի մակարդակով ունեն ներքին վերահսկողության կարևոր դերակատարություն, կամ այլ անձանց առնչությամբ, եթե խարդախությունը էական ազդեցություն ունի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վրա,
- (թ) այլ հարցեր, որոնք կարող են առնչվել խմբի աուդիտի հետ, կամ եթե բաղադրիչի աուդիտորը ցանկանում է հրավիրել խմբի աուդիտի թիմի ուշադրությունը, ներառյալ բաղադրիչի ղեկավարության կողմից բաղադրիչի աուդիտորի պահանջով ներկայացված նամակ-ծանուցագրում առկա անհամապատասխանությունների վերաբերյալ, և
- (ժ) նաղադրիչի աուդիտորի ամփոփ արդյունքները, եզրակացությունը և կարծիքը:

**Ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափության և համապատասխանության գնահատումը**

*Բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցության և իրականացված աշխատանքների պատշաճության գնահատում*

42. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցությունը (պարագրաֆ 41): Խմբի աուդիտի թիմը պետք է.

- (ա) անհրաժեշտության դեպքում քննարկի ուսումնասիրման արդյունքում առաջացած էական խնդիրները բաղադրիչի աուդիտորի, բաղադրիչի ղեկավարության կամ խմբի ղեկավարության հետ, և
- (բ) որոշի՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթավորման այլ առնչվող բաժիններ (հղում պար. Ա61):

43. Եթե խմբի անդամների թիվը եզրակացնում է, որ բաղադրիչի անդամների աշխատանքը բավարար չէ, խմբի անդամների թիվը պետք է որոշի, թե ինչ լրացուցիչ ընթացակարգեր պետք է իրականացվեն, և դրանք պետք է իրականացվեն խմբի անդամների թիվի, թե՞ բաղադրիչի անդամների կողմից:

#### *Անդամների անդամների բավականաչափություն և համապատասխանություն*

44. Անդամները պարտավոր է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան անդամների անդամներ, որպեսզի անդամների ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի մակարդակ, որը թույլ կտա անդամներին հանգել ողջամիտ եզրակացությունների՝ անդամների կարծիք արտահայտելու համար:<sup>10</sup> Խմբի անդամների թիվը պետք է ուսումնասիրի, թե անդամների կարծիք արտահայտելու համար արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան անդամների անդամներ համախմբման գործընթացում իրականացված անդամների ընթացակարգերից, խմբի անդամների թիվի կողմից իրականացված աշխատանքներից և բաղադրիչի անդամների կողմից բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից (հղում՝ պար. Ա62):

45. Խմբի անդամների ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չճշգրտված սխալների ազդեցությունը (որը բացահայտվել է խմբի անդամների թիվի կամ հաղորդվել է բաղադրիչի անդամների կողմից) և այն հանգամանքները, որոնք թույլ չեն տվել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան անդամներ (հղում՝ պար. Ա63):

#### **Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ**

##### *Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության հետ*

46. Խմբի անդամների թիվը պետք է որոշի, թե ներքին վերահսկողության ո՞ր բացահայտված թերությունները պետք է հաղորդի կառավարման մարմնին և խմբի ղեկավարությանը՝ համաձայն ԱՄՄ 265-ի:<sup>11</sup> Նման որոշումը հիմնավորելիս, խմբի անդամների թիվը պետք է հաշվի առնի.

- (ա) համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ խմբի անդամների կողմից բացահայտված թերությունները,
- (բ) բաղադրիչների վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ խմբի անդամների կողմից բացահայտված թերությունները,
- (գ) վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ բաղադրիչի անդամների կողմից խմբի անդամների թիվին հաղորդված թերությունները:

47. Եթե խարդախություն է բացահայտվել խմբի անդամների կողմից կամ հաղորդվել բաղադրիչի անդամների կողմից (պարագրաֆ 41(ը)), կամ տեղեկատվությունը մատնանշում է, որ խարդախությունը կարող է գոյություն ունենալ, խմբի անդամների

<sup>10</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 17:

<sup>11</sup> ԱՄՄ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>:

թիմը պետք է այդ մասին ժամանակին տեղեկացնի խմբի ղեկավարության համապատասխան մակարդակին, որպեսզի խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար պատասխանատուները ժամանակին տեղեկացվեն (հղում պար. Ա64):

48.Նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն կամ այլ պատճառներով՝ բաղադրիչի աուդիտորներից կարող է պահանջվել արտահայտել կարծիք բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Այդ դեպքում խմբի աուդիտորները պետք է խնդրեն խմբի ղեկավարությանը բաղադրիչի ղեկավարությանը տեղեկացնել այն բոլոր հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և որոնց մասին սակայն, բաղադրիչի ղեկավարությունը կարող է անտեղյակ լինել: Եթե խմբի ղեկավարությունը մերժում է տեղեկացնել բաղադրիչի ղեկավարությանը, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է հարցը քննարկի կառավարման մարմնի հետ: Եթե հարցը շարունակում է մնալ չհամաձայնեցված, ապա խմբի աուդիտի թիմը հաշվի առնելով իրավական և մասնագիտական գաղտնապահության հանգամանքը, պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք խորհուրդ տա բաղադրիչի աուդիտորին բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չարտահայտել աուդիտորական կարծիք մինչև խնդրի հանգուցալուծումը (հղում պար. Ա65):

#### *Հաղորդակցություն կառավարման մարմնի հետ*

49.Խմբի աուդիտի թիմը պետք է հետևյալ հարցերի վերաբերյալ հաղորդակցվի կառավարման մարմնի հետ, ի լրումն ԱՄՍ 260-ով<sup>12</sup> և այլ ԱՄՍ-ներով սահմանված պահանջների (հղում պար. Ա66).

- (ա) ամփոփ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների վերաբերյալ,
- (բ) ամփոփ աուդիտի խմբի կողմից պլանավորված մասնակցություն՝ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կատարվելիք աշխատանքներում,
- (գ) հանգամանքներ, երբ բաղադրիչի աուդիտորի կատարած աշխատանքների որակի ուսումնասիրությունը խմբի աուդիտի թիմին անհանգստության տեղիք է տալիս,
- (դ) խմբի աուդիտի անցկացման որևէ սահմանափակում, օրինակ, երբ սահմանափակվել է խմբի աուդիտորների տեղեկատվության ստացումը:
  
- (ե) խարդախությունը կամ կասկածելի խարդախությունը բաղադրիչի ղեկավարության, աշխատակիցների առնչությամբ, որոնք բաղադրիչի մակարդակով ունեն ներքին վերահսկողության կարևոր դերակատարություն, կամ այլ անձանց առնչությամբ, եթե խարդախությունը էական ազդեցություն ունի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վրա:

#### **Փաստաթղթավորում**

<sup>12</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>

50. Խմբի աուդիտի թիմը աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ներառի<sup>13</sup>

- (ա) բաղադրիչների վերլուծությունը՝ նշելով առավել կարևորները, և բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքը,
- (բ) խմբի աուդիտի թիմի մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կարևոր բաղադրիչներում բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքներում, ներառյալ, եթե կիրառելի է, խմբի աուդիտի թիմի կողմից բաղադրիչ աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի և նրանց հիման վրա եզրակացությունների վերանայումը,
- (գ) խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորների միջև գրավոր հաղորդագրությունները խմբի աուդիտորների պահանջների վերաբերյալ:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն կամ այլ պատճառներով աուդիտի ենթակա բաղադրիչներ** (հղում պար. 3)

Ա1. Հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել խմբի աուդիտի թիմի որոշման վրա՝ նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն կամ այլ պատճառներով իրականացված բաղադրիչի աուդիտը, որպես խմբի աուդիտի համար աուդիտորական ապացույց, օգտագործելու համար, հետևյալն են՝

- խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների և բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների տարբերությունը,
- բաղադրիչի աուդիտորի և խմբի աուդիտի թիմի կողմից կիրառված աուդիտի և այլ ստանդարտների տարբերությունները,
- արդյոք բաղադրիչի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփումը կիրականացվի խմբի հաշվետվության ժամկետների մեջ:

## **Սահմանումներ**

**Բաղադրիչ** (հղում պար. 9ա)

Ա2. Խմբի կառուցվածքը իր ազդեցությունն ունի բաղադրիչների որոշման վրա: Օրինակ, խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգը կարող է հիմնված լինել կազմակերպչական կառուցվածքի վրա, որը ֆինանսական տեղեկատվություն է տրամադրում մայր կազմակերպությանը, մեկ կամ մի քանի դուստր ընկերությունների, համատեղ ձեռնարկումների կամ ասոցիացված ընկերությունների՝ հաշվառվող սկզբնական արժեքով կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով, գլխամասային գրասենյակի, մեկ կամ մի քանի բաժանմունքների ու նրանց մասնաճյուղերի, կամ այդ երկուսի համատեղությամբ: Սակայն, այլ խմբերը կարող են իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպել ըստ գործառնությունների, ֆունկցիոնալ բաժանմունքների, արտադրանքի կամ ծառայության (կամ ապրանք-

<sup>13</sup> ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթավորումը», պարագրաֆ 8-11, և պարագրաֆ Ա6:



ների ու ծառայությունների խմբերի), կամ ըստ աշխարհագրական տարածքի: Այդ դեպքերում կազմակերպությունը կամ տնտեսվարող գործունեությունը, որի համար բաղադրիչի կամ խմբի ղեկավարությունը պատրաստում է ֆինանսական տեղեկատվություն, որը ներառվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ, կարող է լինել գործառույթ, գործընթաց, արտադրանք կամ ծառայություն (կամ ապրանքների ու ծառայությունների խմբեր), կամ աշխարհագրական տարածք:

Ա3. Խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգը կարող է ներառել տարբեր մակարդակներում գտնվող բաղադրիչներ, որի դեպքում կարող է նպատակահարմար լինել բաղադրիչները որոշել որոշ մակարդակներում խմբավորելով, այլ ոչ անհատապես:

Ա4. Որոշ մակարդակի վրա խմբավորած բաղադրիչները կարող են խմբի աուդիտի նպատակով կազմել մեկ բաղադրիչ, սակայն նման բաղադրիչը կարող է նույնպես պատրաստել խմբային ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ներառում են իր մեջ ներգրաված բաղադրիչներին վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվություն (այսինքն, լինել ենթախումբ): Ուստի Սույն ԱՄՍ-ն կարող է կիրառվել տարբեր խմբի աուդիտի ղեկավարների և աուդիտորների կողմից մեծ խմբի մեջ ներառված ենթախմբերի համար:

#### *Կարևոր բաղադրիչ (հղում՝ պար. 9 խ)*

Ա5. Երբ բաղադրիչի ֆինանսական կարևորությունը մեծանում է, խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը համապատասխանաբար աճում է: Խմբի աուդիտի թիմը կարող է կիրառել ընտրված ցուցանիշի տոկոսադրույք, որպեսզի դրա միջոցով որոշի առանձնապես կարևոր բաղադրիչները: Ցուցանիշը և կիրառվող տոկոսադրույքը որոշելու համար պետք է կիրառվի մասնագիտական դատողություն: Խմբի բնույթից ու հանգամանքներից ելնելով՝ պատշաճ ցուցանիշները կարող են ներառել խմբի ակտիվները, պարտավորությունները, դրամական հոսքերը, շահույթը կամ շրջանառությունը: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է դիտարկել, որ որոշված ցուցանիշի 15%-ը գերազանցող բաղադրիչները կարևոր բաղադրիչներ են: Ավելի բարձր կամ ցածր տոկոսադրույքներ կարող են կիրառվել ելնելով հանգամանքներից:

Ա6. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել, որ բաղադրիչը կարող է պարունակել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկ՝ ելնելով նրա առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից (այսինքն՝ ռիսկեր, որոնք պահանջում են հատուկ աուդիտորական ուշադրություն<sup>14</sup>): Օրինակ, բաղադրիչը կարող է պատասխանատու լինել արտարժույթի առք ու վաճառքի համար և խմբի համար ունենալ էական խեղաթյուրման ռիսկ, թեկուզ եթե այդ բաղադրիչը այլ առումներով խմբի համար էական ֆինանսական կարևորություն չունի:

#### *Բաղադրիչի աուդիտոր (հղում՝ պար. 9բ)*

<sup>14</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 27-29:

Ա7. Խմբի աուդիտի անդամը խմբի աուդիտի թիմի խնդրանքով կարող է խմբի աուդիտի նպատակով իրականացնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանք: Այդ դեպքում խմբի նման անդամը նույնպես բաղադրիչի աուդիտոր է:

#### **Պատասխանատվությունը** (հղում պար. 11)

Ա8. Չնայած, որ բաղադրիչի աուդիտորը խմբի աուդիտի նպատակով իրականացնում է աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, ուստի պատասխանատու է իրենց կողմից ներկայացված ամփոփ արդյունքների, եզրակացությունների ու կարծիքների համար, խմբի աուդիտի ղեկավարը կամ խմբի աուդիտի թիմն է կրում պատասխանատվությունը խմբի աուդիտի կարծիքի համար:

Ա9. Երբ խմբի աուդիտորական կարծիքը ձևափոխվում է, քանի որ խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի չէր ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեկ կամ մի քանի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ, ապա աուդիտորական եզրակացության մեջ Ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆը ներառում է սահմանափակման պատճառը առանց բաղադրիչի աուդիտորին հղում կատարելու, բացառությամբ, եթե նման հղումը անհրաժեշտ է սահմանափակման պատշաճ բացատրություն ներկայացնելու համար.<sup>15</sup>

#### **Առաջադրանքի ստանձնում և շարունակում**

*Պարկերացում կազմելը առաջադրանքի ստանձնման կամ շարունակման փուլում* (հղում պար. 12)

Ա10. Նոր առաջադրանքի դեպքում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումը կարելի է կազմել՝

- խմբի ղեկավարության կողմից տրամադրված տեղեկատվությունից,
- խմբի ղեկավարության հետ հաղորդակցություններից,
- եթե կիրառելի է, հաղորդակցվելով նախորդ առաջադրանքի խմբի աուդիտի թիմի, բաղադրիչի ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորների հետ:

Ա11. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը՝

- խմբի կառուցվածքը, ներառյալ իրավական և կազմակերպչական կառուցվածքը (այսինքն, ինչպես է խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգը կազմակերպված),
- բաղադրիչների տնտեսվարող գործունեությունները, որոնք էական են խմբի համար, ներառյալ տնտեսության ճյուղը և օրենսդրական, տնտեսական և քաղաքական միջավայրը, որտեղ դրանք տեղի են ունենում,
- սպասարկող կազմակերպությունների օգտագործումը՝ ներառյալ սպասարկող ծառայությունների ընդհանուր կենտրոնները,
- համախմբային վերահսկողության նկարագրությունը,
- համախմբման գործընթացի բարդությունը,

<sup>15</sup> ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 20:

- արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորները, որոնք խմբի աուդիտորի ընկերությունից կամ ցանցից չեն, իրականացնելու են աշխատանքներ մեկ կամ մի քանի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ և, կա՞ն խմբի ղեկավարության հիմնավորումներ՝ մեկից ավելի աուդիտոր նշանակելու համար,
- արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը՝
  - չի ունենա սահմանափակումներ՝ խմբի կառավարման մարմնի, բաղադրիչների կառավարման մարմնի, բաղադրիչների ղեկավարության, բաղադրիչների տեղեկատվության, և բաղադրիչների աուդիտորների հետ առնչվող հարցերում (ներառյալ համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը), և
  - ի վիճակի կլինի իրականացնել անհրաժեշտ աշխատանքներ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա12. Առաջադրանքի շարունակման դեպքում, խմբի աուդիտի թիմի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողությունը կարող է կախված լինել էական փոփոխություններից, օրինակ՝

- փոփոխություններ խմբի կառուցվածքում (օրինակ, գործունեության ձեռքբերումներ, օտարումներ, վերակազմակերպում, կամ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգի կազմակերպման փոփոխություններ),
- բաղադրիչների տնտեսվարող գործունեություններում փոփոխություններ, որոնք էական են խմբի համար,
- խմբի կառավարման մարմնի, խմբի ղեկավարության կամ կարևոր ղեկավարների էական փոփոխություններ,
- խմբի աուդիտի թիմի մտահոգություններ՝ խմբի կամ բաղադրիչների ղեկավարության ազնվության կամ կարողությունների վերաբերյալ,
- փոփոխություններ համախմբային վերահսկողության համակարգում,
- փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքում:

*Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ակնկալիքներ* (հղում՝ պար. 13)

Ա13. Խումբը կարող է ներառել միայն բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն: Նման դեպքերում խմբի աուդիտի ղեկավարը կարող է ողջամտորեն ակնկալել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի աուդիտորական կարծիքի արտահայտման համար, եթե խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի է՝

- իրականացնել աշխատանքներ որոշ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, և
- մասնակցել բաղադրիչի աուդիտորների կողմից բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացրած աշխատանքներին այն չափով, որն անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական կարծիք ձևավորելու համար:

*Տեղեկատվության մատչելիություն* (հղում՝ պար. 13)

- Ա14. Խմբի աուդիտի թիմի համար տեղեկատվության մատչելիությունը հանգամանքների բերումով կարող է սահմանափակվել, և դա չի կարող հաղթահարվել խմբի ղեկավարության կողմից. օրինակ, սահմանափակում տեղեկատվության գաղտնիության կամ գաղտնապահության վերաբերյալ օրենքների, կամ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից խմբի աուդիտորին համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի տրամադրման մերժման պատճառով: Այն կարող է սահմանափակվել նաև խմբի ղեկավարության կողմից:
- Ա15. Այն դեպքում, երբ տեղեկատվության մատչելիությունը սահմանափակված է հանգամանքների պատճառով, խմբի աուդիտի թիմը դեռևս կարող է ի վիճակի լինել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն, այդ հնարավորությունը նվազում է, երբ բաղադրիչի էականությունն աճում է: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է չունենալ մատչելիություն բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող բաղադրիչի կառավարման մարմնի, ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի նկատմամբ (ներառյալ համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը): Եթե այդ բաղադրիչը կարևոր բաղադրիչ չէ և խմբի աուդիտի թիմը ձեռք է բերել բաղադրիչի ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ներառյալ աուդիտորական եզրակացությունը և նրան հասանելի է խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչի վերաբերյալ պահվող տեղեկատվությունը, խմբի աուդիտի թիմը կարող է եզրակացնել, որ նշված տեղեկատվությունը բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց է պարունակում: Եթե բաղադրիչը կարևոր բաղադրիչ է, այնուամենայնիվ, խմբի աուդիտի թիմը չի կարող պահպանել սույն ԱՄՍ-ի պահանջները խմբի աուդիտի վերաբերյալ: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը չի կարող պահպանել պարագրաֆներ 30-31 պահանջները՝ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում իր մասնակցության վերաբերյալ: Հետևաբար, խմբի աուդիտի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ այդ բաղադրիչի վերաբերյալ: Խմբի աուդիտի թիմի կողմից բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը դիտարկվում է ԱՄՍ 705-ում:
- Ա16. Խմբի աուդիտի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ, եթե խմբի ղեկավարությունը սահմանափակում է խմբի աուդիտի թիմին կամ բաղադրիչի աուդիտորին կարևոր բաղադրիչի վերաբերյալ տեղեկատվության մատչելիությունը:
- Ա17. Չնայած որ խմբի աուդիտի թիմը կարող է ձեռք բերել բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ, եթե նման սահմանափակումները վերաբերում են ոչ կարևոր բաղադրիչին, այնուամենայնիվ, այդ սահմանափակման պատճառը կարող է ազդել խմբի աուդիտորական կարծիքի վրա: Օրինակ՝ այն կարող է ազդել խմբի ղեկավարության պատասխանների կամ ներկայացված հավաստիացումների արժանահավատության վրա:
- Ա18. Օրենսդրությունը կարող է արգելել խմբի աուդիտի ղեկավարին մերժել կամ կասեցնել առաջադրանքը: Օրինակ, որոշ վայրերում աուդիտորը նշանակվում է որոշակի ժամանակաշրջանի համար, և նրան արգելվում է կասեցնել

առաջադրանքը մինչև այդ ժամանակաշրջանի ավարտը: Նմանապես հանրային ոլորտում առաջադրանքի մերժումը կամ կասեցումը կարող է հնարավոր չլինել՝ ելնելով կարգավիճակից կամ հանրային շահի տեսանկյունից: Նման դեպքերում սույն ԱՄՍ-ն դեռ կիրառելի է խմբի աուդիտի նկատմամբ, և խմբի աուդիտի թիմի սահմանափակման ազդեցությունը ձեռք բերելու բավականաչափ աուդիտորական ապացույցները դիտարկվում են ԱՄՍ 705-ի պահանջներով:

Ա19. Հավելված 1-ը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է ձևափոխված աուդիտորական եզրակացություն՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող կարևոր բաղադրիչի նկատմամբ աուդիտորի կողմից բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարոնության դեպքում, բայց այն դեպքում, երբ ըստ խմբի աուդիտի թիմի դատողության ազդեցությունը էական է, բայց ոչ համատարած:

*Առաջադրանքի պայմաններ (հղում՝ պար. 14)*

Ա20. Առաջադրանքի պայմանները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը:<sup>16</sup> Լրացուցիչ հարցեր կարող են ներառվել խմբի առաջադրանքի մեջ, ինչպիսիք են՝

- խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորների միջև հաղորդակցությունը պետք է սահմանափակվի միայն օրենսդրության պահանջներով,
- բաղադրիչի աուդիտորների կարևոր հաղորդակցությունները, ներառյալ ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների վերաբերյալ, կառավարման մարմնի և բաղադրիչի ղեկավարության հետ մեկտեղ պետք է նաև հաղորդվեն խմբի աուդիտի թիմին,
- ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ բաղադրիչի ղեկավարության և օրենսդրական հաստատությունների միջև հաղորդակցությունները պետք է հաղորդվեն խմբի աուդիտորին,
- խմբի աուդիտի թիմին, անհրաժեշտությունից ելնելով, պետք է տրամադրվի՝
  - հասանելիություն բաղադրիչի տեղեկատվությանը, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի կառավարման մարմնի և աուդիտորների նկատմամբ (ներառյալ, համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը), և
  - իրականացնել աշխատանք, կամ խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել աշխատանք, բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա21. Սահմանափակումները, որոնք վերաբերում են՝

- խմբի աուդիտի թիմի հասանելիությունը բաղադրիչի տեղեկատվության, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի կառավարման մարմնի և աուդիտորների նկատմամբ (ներառյալ, համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը), կամ
- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ իրականացվելիք աշխատանքների նկատմամբ,

<sup>16</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 8:

որոնք առաջանում են խմբի աուդիտի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտի առաջադրանքի ստանձնումից հետո, սահմանափակում են բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողությունը, որը կարող է ազդել խմբի աուդիտորական կարծիքի վրա: Բացառիկ դեպքերում, այն կարող է հանգեցնել առաջադրանքի կասեցման, եթե օրենսդրությունը դա թույլատրում է:

### **Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան (հղում պար. 16)**

Ա22. Խմբի աուդիտի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտի ռազմավարության և խմբի աուդիտի պլանի վերանայումը կարևոր մաս է կազմում խմբի աուդիտի ղեկավարի խմբի աուդիտի առաջադրանքը ուղղորդելու պատասխանատվության հարցում:

### **Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ**

*Հարցեր, որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտորը պատկերացում է կազմում (հղում պար. 17)*

Ա23. ԱՄՍ 315-ը պարունակում է ուղեցույց այն հարցերի, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, երբ պատկերացում է կազմում տնտեսության ճյուղի, օրենսդրության, կամ այլ արտաքին գործոնների վերաբերյալ, որոնք ազդում են կազմակերպության վրա, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը, կազմակերպության բնույթը, նպատակները, ռազմավարությունը և առնչվող գործարարության ռիսկերը, կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների չափումը և վերանայումը:<sup>17</sup> Սույն ԱՄՍ-ի հավելված 2-ը ներառում է խմբին առնչվող հարցերի ուղղեցույց, ներառյալ համախմբման գործընթացը:

*Խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարություններ (հղում պար. 17)*

Ա24. Ֆինանսական տեղեկատվության միանմանությանը և համեմատելիությանը հասնելու նպատակով խմբի ղեկավարությունը սովորաբար տալիս է հանձնարարականներ բաղադրիչներին: Նման հանձնարարականները հստակեցնում են բաղադրիչի խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները, և հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկ և հաշվետվողականության փաթեթ: Հաշվետվողականության փաթեթը սովորաբար բաղկացած է ստանդարտ ֆորմատից՝ տրամադրելու ֆինանսական տեղեկատվություն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու համար: Սակայն, հաշվետվողականության փաթեթը սովորաբար չունի ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխան ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման ֆորմատ:

Ա25. Նշված հանձնարարականները սովորաբար ներառում են՝

- կիրառվելիք հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,

<sup>17</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ Ա17-Ա41:

- Խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար պարտադիր և այլ բացահայտումների պահանջները՝ ներառյալ.
  - Սեզմենտների նույնականացում և հաշվետվություն,
  - Կապակցված կողմերի հարաբերություններ և գործարքներ,
  - Ներխմբային գործարքներ և չիրացված շահույթներ,
  - Ներխմբային հոդվածների մնացորդներ, և
- Հաշվետվողականության ժամանակացույց,

Ա26. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումները հանձնարարականների վերաբերյալ կարող են ներառել հետևյալը՝

- Հանձնարարականների հստակությունը և կիրառելիությունը հաշվետվողականության փաթեթի լրացման նպատակով,
- Արդյո՞ք հանձնարարությունները.
  - պատշաճ ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագիրը,
  - տրամադրում են բացահայտումներ, որոնք բավարար են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների պահպանման համար, օրինակ, կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բացահայտումները, կամ սեզմենտային տեղեկատվություն,
  - տրամադրում է համախմբման ճշգրտումների նույնականացում, օրինակ, ներխմբային գործարքները և չիրացված շահույթը, ներխմբային հոդվածների մնացորդները, և
  - տրամադրում են բաղադրիչի ղեկավարության կողմից ֆինանսական տեղեկատվության հաստատում:

### *Խարդախություն (հղում՝ պար. 17)*

Ա27. Աուդիտորը պարտավոր է բացահայտել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը և նախագծել ու իրականացնել պատշաճ գործողություններ գնահատված ռիսկի առնչությամբ:<sup>18</sup> Խարդախության հետևանքով խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը հետևյալն է՝

- Խարդախության հետևանքով խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը խմբի ղեկավարության կողմից,
- Խմբի ղեկավարության գործառույթները խմբում խարդախության ռիսկի բացահայտման և հետամտելու առնչությամբ, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բացահայտված որևէ մասնակի խարդախության ռիսկ, կամ հոդվածների մնացորդներ, գործարքների դասեր, կամ բացահայտումներ, որոնց համար խարդախության ռիսկը հավանական է,
- կա՞ն արդյոք մասնակի բաղադրիչներ, որտեղ խարդախության ռիսկը հավանական է,
- Ինչպես ե՞ն խմբի կառավարման մարմինները մոնիտորինգի ենթարկում խմբի ղեկավարության գործառույթները խմբում խարդախության ռիսկի բացահայտման

<sup>18</sup> ԱՄՄ 240, «Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ»:

- և հետամտելու առնչությամբ, և այդ ռիսկերը նվազեցնելու նպատակով խմբի ղեկավարության կողմից ներդրված վերահսկողության համակարգը,
- խմբի կառավարման մարմնի, խմբի ղեկավարության, ներքին աուդիտորի (և եթե անհրաժեշտ է, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի աուդիտորի կամ այլ անձանց) պատասխանները խմբի աուդիտի թիմի կողմից ներկայացված հարցումներին՝ արդյո՞ք նրանք տեղյակ են խմբին կամ բաղադրիչին վերաբերող փաստացի, կասկածելի, կամ ենթադրվող խարդախության մասին:

*Խմբի աուդիտորի և բաղադրիչի աուդիտորների քննարկումները խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ, ներառյալ խարդախության ռիսկը (հղում՝ պար. 17)*

Ա28. Աուդիտորի հիմնական աշխատակիցները պարտավոր են քննարկել խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը՝ հատկապես կարևորելով խարդախության ռիսկը: Խմբի աուդիտում այդ քննարկումներում կարող են ներգրավվել բաղադրիչի աուդիտորները:<sup>19</sup> Խմբի աուդիտի ղեկավարի որոշումը, թե ում ներգրավել քննարկման մեջ, երբ և ինչպես դա կազմակերպել, և այդ քննարկման շրջանակները, կախված են տարբեր հանգամանքներից, օրինակ՝ խմբի հետ ունեցած նախկին փորձից:

Ա29. Քննարկումը տրամադրում է հնարավորություն՝

- բաղադրիչների և նրանց միջավայրի՝ ներառյալ համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակում,
- բաղադրիչների տնտեսվարման ռիսկերի վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակում,
- մտքերի փոխանակում խարդախության կամ սխալի հետևանքով խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ, և այն մասին, թե ինչպե՞ս կարող են խմբի ղեկավարությունը կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը իրագործել կամ թաքցնել խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվողականություն, և ինչպես կարող են բաղադրիչների ակտիվները յուրացվել,
- խմբի ղեկավարության կամ բաղադրիչների ղեկավարության կողմից կիրառվող այնպիսի գործնական մոտեցումների բացահայտում, որոնք կարող են լինել կողմնակալ, կամ եկամուտների տնօրինումը նախագծված լինի այնպես, որ կարող է առաջանալ խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվողականություն: Օրինակ՝ հասույթի ճանաչման այն չափանիշների կիրառումը, որոնք չեն համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին,
- դիտարկել խմբի վրա ազդող հայտնի ներքին կամ արտաքին գործոնները, որոնք կարող են խմբի ղեկավարության, բաղադրիչի ղեկավարության կամ այլ անձանց համար առաջացնել ճնշում կամ խթան հանդիսանալ խարդախություն գործելու, կամ խարդախության հնարավորություն տալու իմաստով և կամ մատնանշել այնպիսի մշակույթ, որը արդարացնում է խմբի ղեկավարության, բաղադրիչի ղեկավարության կամ այլ անձանց կողմից խարդախության դիմելը,

<sup>19</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 15, ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10:



- դիտարկել այն ռիսկը, որ խմբի կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը կարող է չարաշահել վերահսկողությունը,
- դիտարկել, թե արդյո՞ք միանման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն է օգտագործվում խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման համար, և եթե ոչ, ապա ինչպես են հաշվապահական քաղաքականության տարբերությունները բացահայտվում և ճշգրտվում (եթե պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքով),
- քննարկել բաղադրիչներում բացահայտված խարդախությունները կամ բաղադրիչում առկա խարդախությունը մատնանշող տեղեկատվությունը,
- փոխանակել տեղեկատվություն, որը կարող է մատնանշել ազգային օրենսդրությանը անհամապատասխանություններ, օրինակ՝ կաշառքների վճարում կամ ոչ պատշաճ գնագոյացման քաղաքականություն:

*Ռիսկային գործոններ (հղում՝ պար. 18)*

Ա30. Հավելված 3-ը ներկայացնում է հանգամանքների և դեպքերի օրինակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են մատնանշել ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը՝ ներառյալ խարդախության ռիսկը:

*Ռիսկի գնահատում (հղում՝ պար. 18)*

Ա31. Խմբի աուդիտի թիմի կողմից խմբի մակարդակով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը կախված է հետևյալ տեղեկատվությունից՝

- պատկերացումից, որը ձևավորվել է խմբի, նրա բաղադրիչների ու նրանց միջավայրի, համախմբման գործընթացի, ներառյալ համախմբային վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներից և համախմբման գործընթացին առնչվող վերահսկողության համակարգից,
- բաղադրիչի աուդիտորներից ձեռք բերված տեղեկատվությունից:

**Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ (հղում՝ պար. 19)**

Ա32. Խմբի աուդիտի թիմը պատկերացում է կազմում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ միայն այն դեպքում, երբ պլանավորում է բաղադրիչի աուդիտորին խնդրել իրականացնել աշխատանքներ՝ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ խմբի աուդիտի նպատակով: Օրինակ, անհրաժեշտություն չկա պատկերացում կազմել այն բաղադրիչի աուդիտորների մասին, որոնց նկատմամբ խմբի աուդիտի թիմը պլանավորել է իրականացնել միայն վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով:

*Խմբի աուդիտի թիմի ընթացակարգերը բաղադրիչի աուդիտորի և աուդիտորական ապացույցների աղբյուրների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու առնչությամբ (հղում՝ պար. 19)*

Ա33. Խմբի աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը՝ պատկերացում կազմելու բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ, կախված են այնպիսի հանգամանքներից, որոնցից են բաղադրիչի աուդիտորի հետ նախկին փորձը կամ նրա մասին գիտելիքները և այն մակարդակը, որով խմբի աուդիտի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը ենթակա են ընդհանուր քաղաքականության և ընթացակարգերի, օրինակ.

- արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը փոխանակում են՝
  - աշխատանքների իրականացման ընդհանուր քաղաքականությունը և ընթացակարգերը (օրինակ՝ աուդիտորական մեթոդաբանությունը),
  - ընդհանուր որակի վերահսկողության քաղաքականություն և ընթացակարգեր, կամ
  - ընդհանուր մոնիտորինգի քաղաքականություն և ընթացակարգեր,
- համապատասխանությունը կամ նմանությունը հետևյալների՝
  - օրենսդրությանը կամ իրավական համակարգը,
  - մասնագիտական վերահսկողության, կարգապահության և արտաքին որակի հավաստիացման,
  - ուսուցման և վերապատրաստման,
  - մասնագիտական կառույցների և ստանդարտների, կամ
  - լեզվի և մշակույթի:

Ա34. Այդ հանգամանքները փոխկապակցված են և միմյանց չեն բացառում: Օրինակ՝ բաղադրիչի աուդիտոր Ա-ի վերաբերյալ, որը հաստատակամորեն կիրառում է ընդհանուր որակի վերահսկողություն և մոնիտորինգային քաղաքականություն և ընթացակարգեր, ընդհանուր աուդիտի մեթոդաբանություն կամ գործում է խմբի աուդիտի թիմի հետ միևնույն իրավական դաշտում, պատկերացում կազմելու խմբի աուդիտի թիմի ընթացակարգերի աստիճանը կարող է լինել ավելի քիչ, քան բաղադրիչի աուդիտոր Բ-ի վերաբերյալ, որը հաստատակամորեն չի կիրառում ընդհանուր որակի վերահսկողություն և մոնիտորինգային քաղաքականություն և ընթացակարգեր, ընդհանուր աուդիտի մեթոդաբանություն կամ գործում է օտարերկրյա իրավական դաշտում: Բաղադրիչի աուդիտորներ Ա-ի և Բ-ի նկատմամբ իրականացվող ընթացակարգերի բնույթը նույնպես կարող է տարբերվել:

Ա35. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է պատկերացում կազմել բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ տարբեր ուղիներով: Բաղադրիչի աուդիտորին առաջին անգամ ներգրավելու դեպքում խմբի աուդիտի թիմը կարող է օրինակ՝

- ուսումնասիրել որակի վերահսկողության մոնիտորինգի սիստեմի արդյունքները, եթե խմբի աուդիտի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը միևնույն ընկերությունից կամ ցանցից են, որը գործում է համաձայն ընդհանուր վերահսկողության մոնիտորինգի քաղաքականության և ընթացակարգերի,<sup>20</sup>

<sup>20</sup> Ինչպես պահանջվում է ՈՎՄՍ 1, <<Ընկերությունների որակի վերահսկողությունը, որոնք իրականացնում են Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>, պարագրաֆ 54, կամ ազգային պահանջներով, որոնք ոչ պակաս պահանջկոտ են:

- այցելել բաղադրիչի աուդիտորին՝ քննարկելու պարագրաֆ 19-ի ա-գ-ում ներկայացված հարցերը,
- պահանջել բաղադրիչի աուդիտորին գրավոր հաստատելու պարագրաֆ 19-ի ա-ից գ-ում ներկայացված հարցերը: Հավելված 4-ը ներառում է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ներկայացվող գրավոր հաստատման օրինակ,
- բաղադրիչի աուդիտորից պահանջել լրացնել պարագրաֆ 19-ի ա-ից գ-ում ներկայացված հարցերի հարցաշարը,
- քննարկել բաղադրիչի աուդիտորի հարցը խմբի աուդիտի ղեկավարի ընկերության աշխատակիցների կամ հեղինակավոր երրորդ կողմի հետ, որը ունի բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ գիտելիքներ, կամ
- ստանալ տեղեկատվություն մասնագիտական կառույցից կամ կառույցներից, որոնցում բաղադրիչի աուդիտորը ընդգրկված է, կամ պետական հաստատություններից, որտեղ բաղադրիչի աուդիտորը լիցենզավորված է, կամ այլ երրորդ կողմերից:

Հետագա տարիներին բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ պատկերացումը կարող է հիմնվել խմբի աուդիտի թիմի բաղադրիչի աուդիտորի հետ աշխատելու նախկին փորձի վրա: Խմբի աուդիտի թիմը կարող է պահանջել բաղադրիչի աուդիտորից տեղեկացնել պարագրաֆ 19-ի ա-ից գ-ում ներկայացված հարցերի՝ նախորդ տարվա համեմատությամբ փոփոխությունների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան:

Ա36. Եթե անկախ վերստուգիչ մարմիններ են հիմնվել վերահսկելու աուդիտորական մասնագիտությունը և աուդիտների որակը, օրենսդրական դաշտի վերաբերյալ պատկերացումը խմբի աուդիտի թիմին կարող է օժանդակել գնահատելու բաղադրիչի աուդիտորի անկախությունը և հմտությունները: Օրենսդրական դաշտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարելի է ձեռք բերել բաղադրիչի աուդիտորից կամ անկախ վերստուգիչ մարմինների տրամադրած տեղեկատվությունից:

*Խմբի աուդիտին առնչվող վարքի կանոններ* (հղում պար. 19ա)

Ա37. Երբ խմբի աուդիտի նպատակով իրականացվում են աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ, բաղադրիչի աուդիտորը պետք է ենթարկվի խմբի աուդիտին առնչվող վարքի նորմերին: Այդ նորմերը կարող են տարբերվել կամ լրացնել նրանց, որոնց բաղադրիչի աուդիտորը ենթակա է բաղադրիչի իրավական դաշտում աուդիտի իրականացման ժամանակ: Ուստի խմբի աուդիտի թիմը պատկերացում է կազմում՝ արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը ըմբռնում է և պահպանելու է խմբի աուդիտի վերաբերյալ վարքի նորմերը, որը բավարար է խմբի աուդիտում բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունների կատարման համար:

*Բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական հմտությունը* (հղում պար. 19բ)

Ա38. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումները բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական հմտության վերաբերյալ ներառում են հետևյալը՝ արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը՝

- ունի խմբի նկատմամբ կիրառվող աուդիտի և այլ ստանդարտների իմացություն, որը բավարար է իրականացնելու բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունները խմբի աուդիտի նպատակով,
- ունի որոշակի հմտություններ (օրինակ, տնտեսության ճյուղի որոշակի գիտելիքներ), որոնք բավարար են տվյալ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվություն նկատմամբ աշխատանքների իրականացման համար, և
- եթե տեղին է, ունի պատկերացում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի վերաբերյալ, որը բավարար է իրականացնելու բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունները խմբի աուդիտի նպատակով (խմբի ղեկավարության հանձնարարականները բաղադրիչներին հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրությունները):

*Խմբի աուդիտի թիմի բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ ունեցած պատկերացումների կիրառումը (հղում՝ պար. 20)*

Ա39. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը անկախ չէ, ապա խմբի աուդիտի թիմը չի կարող հաղթահարել այդ հանգամանքը՝ մասնակցելով բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներին, իրականացնելով լրացուցիչ ռիսկի գնահատում կամ կիրառելով լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա40. Սակայն խմբի աուդիտի անձնակազմը կարող է հաղթահարել ոչ լուրջ անհանգստությունները բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կարողությունների վերաբերյալ (օրինակ՝ տնտեսության տվյալ ճյուղի վերաբերյալ գիտելիքների անբավարարությունը) կամ, եթե բաղադրիչի աուդիտորը գործում է աուդիտի վերահսկողության թույլ միջավայրում՝ մասնակցելով բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներին կամ իրականացնելով լրացուցիչ ռիսկի գնահատում կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա41. Այն դեպքում, երբ օրենսդրությունը արգելում է բաղադրիչի աուդիտորի համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի մատչելիությունը, խմբի աուդիտի թիմը կարող է հաղթահարել այդ սահմանափակումը, եթե բաղադրիչի աուդիտորը ներկայացնում է անհրաժեշտ տեղեկատվություն ներառող հաշվետվություն:

### **Էականություն (հղում՝ պար. 21-23)**

Ա42. Աուդիտորը պարտավոր է<sup>21</sup>

- երբ որոշում է աուդիտի ռազմավարությունը, սահմանել.
  - Էականությունը՝ ամբողջական ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով և
  - Եթե հաստատության առանձնահատուկ հանգամանքներից ելնելով, առկա են մասնավոր գործարքների դասեր, հոդվածների մնացորդներ կամ

<sup>21</sup> ԱՄՄ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>, պարագրաֆ 10-11:

բացահայտումներ, որոնցում ամբողջական ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով սահմանված էականությունից ցածր խեղաթյուրումը կարող է ողջամտորեն ազդել ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով որոշումների կայացման վրա, ապա պետք է էականության աստիճան կամ աստիճաններ կիրառել տվյալ մասնավոր գործարքների դասերի, հոդվածների մնացորդների կամ բացահայտումների նկատմամբ, և

- սահմանել էականության շեմը:

Խմբի աուդիտի առումով էականությունը սահմանվում է և ամբողջական խմբի, և բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության մակարդակով: Ամբողջական խմբի մակարդակով սահմանված էականությունն է կիրառվում խմբի աուդիտի ռազմավարության որոշման նպատակով:

Ա43. Որպեսզի ընդունելի ցածր մակարդակի նվազեցվի հավանականությունը, որ չճշգրտված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը կգերազանցի ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվության համար սահմանված էականությունը, բաղադրիչների էականությունը պետք է սահմանվի ավելի ցածր, քան ողջ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը: Տարբեր բաղադրիչների համար կարող են սահմանվել տարբեր էականության գումարներ: Բաղադրիչի էականությունը պարտադիր չէ, որ լինի ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների սահմանված էականության մաթեմատիկական բաժնեմասը, հետևաբար, տարբեր բաղադրիչների համար սահմանված էականության հանրագումարը կարող է գերազանցել ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվության համար սահմանված էականությունը: Բաղադրիչի էականությունն է կիրառվում տվյալ բաղադրիչի աուդիտի պլանի որոշման համար:

Ա44. Բաղադրիչի էականությունը սահմանվում է այն բաղադրիչների համար, որոնց ֆինանսական տեղեկատվությունը ենթարկվելու է աուդիտի կամ դիտարկման՝ ելնելով աուդիտի պլանավորման պարագրաֆներ 26, 27ա և 29-ից: Բաղադրիչի էականությունը օգտագործվում է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից, որոշելու՝ արդյո՞ք չճշգրտված բացահայտված սխալները էական են առանձին վերցրած կամ հանրագումարով:

Ա45. Ի լրումն բաղադրիչի էականության, սահմանվում է նաև խեղաթյուրման սահմանագիծը: Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում բացահայտված խեղաթյուրումները, որոնք գերազանցում են խեղաթյուրման սահմանագիծը, պետք է հաղորդվեն խմբի աուդիտի թիմին:

Ա46. Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի դեպքում բաղադրիչի աուդիտորը (կամ խմբի աուդիտի թիմը) սահմանում է բաղադրիչի մակարդակով հաշվային էականությունը: Դա անհրաժեշտ է, որպեսզի չճշգրտված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը չգերազանցի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար սահմանված էականությունը: Գործնականում, խմբի աուդիտի թիմը կարող է բաղադրիչի էականությունը սահմանել այդ ցածր աստիճանում: Այդ դեպքում բաղադրիչի աուդիտորը կիրառում

է բաղադրիչի էականությունը գնահատելու համար բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության խեղաթյուրման ռիսկը, որպեսզի գնահատված ռիսկերից ելնելով նախագծի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես նաև ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք բացահայտված սխալները էական են առանձին վերցրած կամ հանրագումարով:

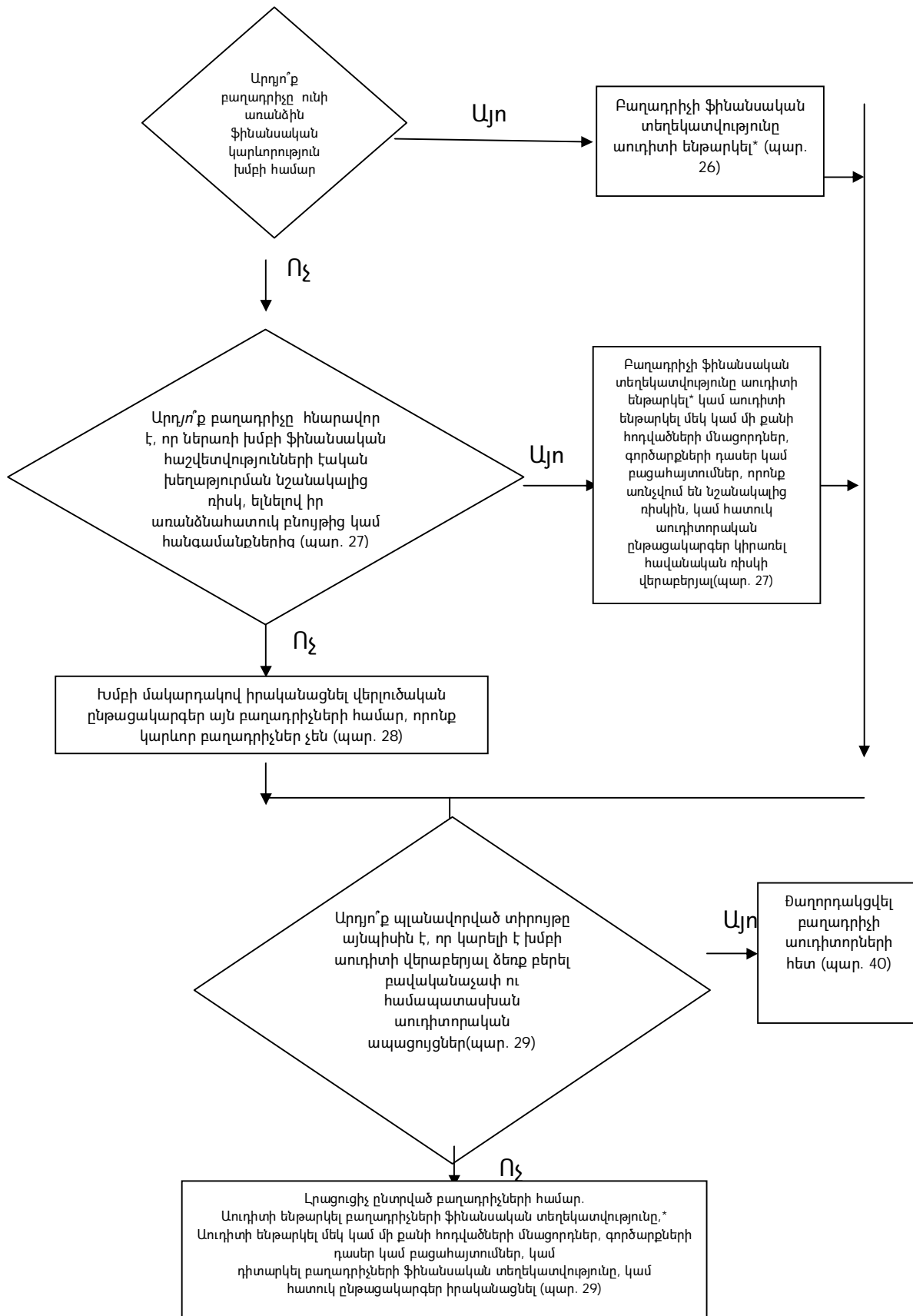
### **Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ**

*Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների սահմանում (հղում պար. 26-27)*

Ա47. Խմբի աուդիտի թիմի որոշումը բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ իրականացվելիք աշխատանքների և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում իր մասնակցության վերաբերյալ կախված է՝

- (ա) բաղադրիչի կարևորությունից,
- (բ) խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկի նկատմամբ որոշված էական ռիսկերից,
- (գ) խմբի աուդիտի թիմի համախմբային վերահսկողության համակարգի գնահատումից և այն բանից, թե արդյո՞ք դրանք կիրառվել են, և
- (դ) խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումներից բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ:

Դիագրամը ներկայացնում է, թե ինչպես է բաղադրիչի կարևորությունը ազդում խմբի աուդիտի թիմի որոշման վրա՝ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում իր մասնակցության տիպի վերաբերյալ:



\* Իրականացնել օգտագործելով բաղադրիչի էականությունը:

*Կարևոր բաղադրիչներ (հղում՝ պար. 27բ-գ)*

Ա48. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է բաղադրիչը ընդունել որպես կարևոր բաղադրիչ, որովհետև այն ի վիճակի է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ՝ ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից: Նման դեպքերում խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել նշանակալից ռիսկերի կողմից ազեցություն կրող մնացորդները, գործարքների դասերը կամ բացահայտումները: Այդ պարագայում խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել՝ իրականացնել կամ խնդրել բաղադրիչին իրականացնել միայն տվյալ մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտը: Օրինակ՝ Ա6-ում ներկայացված հանգամանքներում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքները կարող են սահմանափակվել միայն այն մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների նկատմամբ, որոնք կրում են արտարժութային գործարքների ազդեցությունը: Երբ խմբի աուդիտի թիմը խնդրում է բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել միայն մեկ կամ մի քանի մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ, խմբի աուդիտի թիմի հաղորդակցությունը ներառում է այն փաստը (տես պարագրաֆ 40), որ ֆինանսական հաշվետվության շատ հոդվածներ փոխկապակցված են:

Ա49. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է նախագծել աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի գործողություններ ձեռնարկվեն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման հավանական նշանակալից ռիսկերի նկատմամբ: Օրինակ, եթե առկա է պաշարների հետագա անպիտանիության հավանական նշանակալից ռիսկ, ապա խմբի աուդիտի թիմը կարող է իրականացնել կամ խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ պաշարների գնահատման առնչությամբ այն բաղադրիչներում, որոնք ունեն մեծ ծավալով հետագա օգտագործման համար պոտենցիալ ոչ պիտանի պաշարներ:

*Բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն (հղում՝ պար. 28-29)*

Ա50. Ելնելով առաջադրանքի հանգամանքներից՝ ոչ կարևոր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունը կարելի է հանրագումարի բերել տարբեր մակարդակներով՝ վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելու նպատակներից ելնելով: Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են համապատասխանել խմբի աուդիտի թիմի եզրահանգումներին, առ այն, որ առկա չէ էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ ոչ կարևոր բաղադրիչների հանրագումարային ֆինանսական տեղեկատվության առումով:

Ա51. Խմբի աուդիտի թիմի որոշումը, թե քանի՞ բաղադրիչներ ընտրել համաձայն պարագրաֆ 29-ի, ո՞ր բաղադրիչները ընտրել և ի՞նչ կատարվելիք աշխատանքներ պետք է լինեն ընտրված բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, կախված է հանգամանքներից, թե ինչպիսիք են՝

- կարևոր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի արդյունքում ձեռք բերելիք աուդիտորական ապացույցների աստիճանը,



- արդյո՞ք բաղադրիչը նոր է ստեղծվել կամ ձեռք բերվել,
- արդյո՞ք բաղադրիչում տեղի են ունեցել կարևոր փոփոխություններ,
- արդյո՞ք ներքին աուդիտի աշխատանք է իրականացվել բաղադրիչում և նրա ազդեցությունը խմբի աուդիտի աշխատանքների վրա,
- արդյո՞ք բաղադրիչները կիրառում են ընհանուր համակարգ և գործընթացներ,
- խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքում ստացված անսովոր փոփոխություններ,
- բաղադրիչի անհատական կարևորությունը կամ ռիսկային գործոնը, համեմատած տվյալ կատեգորիայի մյուս բաղադրիչների հետ,
- արդյո՞ք բաղադրիչը ենթակա է աուդիտի՝ օրենսդրության, նորմատիվ ակտերի կամ այլ պատճառների համաձայն:

Տվյալ կատեգորիայի բաղադրիչների ընտրության մեջ ներառելով անկանխատեսելիության տարր՝ աուդիտի թիմը կարող է բարձրացնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում էական խեղաթյուրման բացահատման հավանականությունը: Բաղադրիչների ընտրությունը հաճախ իրականացվում է փուլային համակարգով:

Ա52. Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումը կարող է իրականացվել համաձայն դիտարկման առաջադրանքի միջազգային ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի<sup>22</sup> կամ ԴԱՄՍ 2410-ի<sup>23</sup>, որոնք կարող է համապատասխանեցվել հանգամանքներին: Խմբի աուդիտի թիմը կարող է նաև որոշակիացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր օժանդակելու այդ աշխատանքը:

Ա53. Ինչպես բացատրված է պարագրաֆ Ա13-ում, խումբը կարող է ներառել միայն բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն հանդիսանում: Այդ դեպքում խմբի աուդիտի թիմը խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար կարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա պետք է սահմանի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կիրառվելիք աշխատանքները՝ համաձայն պարագրաֆ 29-ի: Հավանական չէ, որ խմբի աուդիտի թիմը խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար կարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եթե խմբի աուդիտի թիմը կամ նրա պահանջով բաղադրիչի աուդիտորը միայն թեստավորեն համախմբային վերահսկողությունը և իրականացնեն վերլուծական ընթացակարգեր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

*Մասնակցություն բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներում (հղում պար. 30-31)*

Ա54. Բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներում խմբի աուդիտի թիմի մասնակցությունը կախված է հետևյալ գործոններից՝

- բաղադրիչի կարևորությունը,
- խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերը,
- խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումը բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ:

<sup>22</sup> ԴԱՄՍ 2400, <<Ֆինանսական Հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք>>:

<sup>23</sup> ԴԱՄՍ 2410, <<Միջանկյալ ֆինանսական Հաշվետվությունների դիտարկում՝ իրականացված անկախ աուդիտորի կողմից>>:

Կարևոր բաղադրիչի կամ բացահայտված նշանակալից դիսկի դեպքում, խմբի աուդիտի թիմը իրականացնում է պարագրաֆներ 30-31-ում նկարագրված ընթացակարգերը: Եթե բաղադրիչը կարևոր բաղադրիչ չէ, ապա խմբի աուդիտի թիմի մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը բաղադրիչի աուդիտորի իրականացված աշխատանքներում կախված կլինի խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումից՝ բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ: Փաստը, որ բաղադրիչը ոչ կարևոր բաղադրիչ է, երկրորդային դեր է խաղում: Օրինակ, չնայած որ բաղադրիչը չի դիտարկվում որպես կարևոր բաղադրիչ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշում կայացնել մասնակցելու բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացրած աշխատանքներում, քանի որ առկա է ոչ այնքան լուրջ անհագստություն բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կարողությունների նկատմամբ (օրինակ, տնտեսության ճյուղի վերաբերյալ որոշակի գիտելիքների պակաս), կամ բաղադրիչի աուդիտորը չի գործում աուդիտի որակը պատշաճ վերահսկող միջավայրում:

Ա55. Բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում մասնակցությունը՝ բացի պարագրաֆներ 30-31-ից և 42-ում նկարագրված դեպքերից, կարող է, ելնելով խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումից բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ, ներառել հետևյալ կետերից մեկը կամ մի քանիսը՝

- հանդիպել բաղադրիչի ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ, որպեսզի պատկերացում կազմվի բաղադրիչի և նրա միջավայրի վերաբերյալ,
- վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը,
- բաղադրիչի մակարդակով գնահատել և բացահայտել էական խեղաթյուրման ռիսկը: Դա կարող է իրականացվել խմբի աուդիտի թիմի կողմից կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ,
- նախագծել և իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր: Դա կարող է նախագծվել և իրականացվել խմբի աուդիտորի կողմից կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ,
- մասնակցել բաղադրիչի աուդիտորի և բաղադրիչի ղեկավարության ամփոփիչ կամ այլ կարևոր հանդիպումներին,
- վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը:

## **Համախմբման գործընթաց**

*Համախմբման ճշգրտումներ և վերադասակարգումներ (հղում պար. 34)*

Ա56. Համախմբման գործընթացը կարող է պահանջել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների ճշգրտում, որոնք չեն անցնում գործարքների մուտքագրման սովորական համակարգով, և որոնք կարող են չանցնել վերահսկողության միևնույն համակարգով, որին ենթակա է մնացյալ ֆինանսական տեղեկատվությունը: Խմբի աուդիտի թիմի գնահատումը ճշգրտումների պատշաճության, ամբողջականության և ճշտության վերաբերյալ կարող է ներառել հետևյալ հարցերը՝

- ուսումնասիրել, թե արդյո՞ք կարևոր ճշգրտումները պատշաճորեն են արտացոլում համապատասխան գործարքները և դեպքերը,

- որոշել, թե արդյո՞ք կարևոր ճշգրտումները ճիշտ են հաշվարկվել, ձևակերպվել և հաստատվել խմբի ղեկավարության կողմից, և եթե տեղին է, բաղադրիչի ղեկավարության կողմից, և
- ստուգել ներխմբային գործարքների ու չիրացված շահույթների, ներխմբային մնացորդների համաձայնեցումները և հաշվանցումները:

#### **Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ** (հղում պար. 40-41)

Ա57. Եթե խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև բացակայում է արդյունավետ փոխադարձ կապը, ապա առկա է ռիսկ, որ խմբի աուդիտի թիմը խմբի աուդիտորական կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Խմբի աուդիտի թիմի կողմից հանձնարարության հստակ և ժամանակին հաղորդումը խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև արդյունավետ փոխադարձ կապի հաստատման հիմք է ստեղծում:

Ա58. Խմբի աուդիտի թիմի կողմից հանձնարարությունը հաճախ ներկայացվում է հանձնարարության նամակով: Հավելված 5–ը ներառում է պարտադիր և լրացուցիչ հարցերի ուղեցույց, որոնք կարող են ներառվել նման նամակում: Բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցությունը խմբի աուդիտորի հետ հաճախ ունի հաշվետվության կամ իրականացված աշխատանքների ամփոփման տեսք: Սակայն, խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև հաղորդակցությունը կարող է և գրավոր չլինել: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է այցելել բաղադրիչի աուդիտորին՝ քննարկելու բացահայտված նշանակալից ռիսկերը կամ վերանայելու բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթերը: Այնուամենայնիվ, սույն և մյուս ԱԼՄ-ների փաստաթղթավորման պահանջները պարտադիր են:

Ա59. Բաղադրիչի աուդիտորը, համագործակցելով խմբի աուդիտի թիմի հետ, օրինակ, կարող է խմբի աուդիտի թիմին տրամադրել համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերին ծանոթանալու իրավունք, եթե օրենսդրությամբ արգելված չէ:

Ա60. Եթե խմբի աուդիտի թիմի անդամը նաև բաղադրիչի աուդիտոր է, ապա խմբի աուդիտորի կողմից բաղադրիչի աուդիտորին հաղորդակցության հստակությանը կարելի է հասնել ոչ միայն գրավոր հաղորդակցության միջոցով: Օրինակ՝

- բաղադրիչի աուդիտորի մուտքի իրավունքը աուդիտի ռազմավարությանը և աուդիտի պլանավորմանը, կարող է խմբի աուդիտի պահանջները հաղորդելու համար բավարար լինել համաձայն պարագրաֆ 40-ի, և
- բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի վերանայումը խմբի աուդիտի թիմի կողմից կարող է բավարար լինել հաղորդելու խմբի աուդիտորի եզրակացությունը կարևոր փաստերի հաղորդման համար՝ համաձայն պարագրաֆ 41-ի:

#### **Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափության և համապատասխանության գնահատում**

*Բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթերի վերանայում (հղում՝ պար. 42բ)*

Ա61. Կախված հանգամանքներից՝ բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի տարբեր բաժիններ կարող են տեղին լինել խմբի աուդիտի համար: Հաճախ ուշադրություն է դարձվում այն աուդիտորական փաստաթղթերին, որոնք կարևոր են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերի առումով: Փաստաթղթերի վերանայման աստիճանը կախված է բաղադրիչի աուդիտորի փաստաթղթերի՝ բաղադրիչի աուդիտորի ընկերության վերանայման ընթացակարգերին ենթակա լինելու փաստից:

*Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափություն և համապատասխանություն (հղում՝ պար. 44-45)*

Ա62. Եթե խմբի աուդիտի թիմը եզրակացնում է, որ խմբի աուդիտի նպատակով ձեռք չեն բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա խմբի աուդիտի թիմը կարող է խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնելու լրացուցիչ ընթացակարգեր: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա խմբի աուդիտի թիմը կարող է ինքը իրականացնել ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա63. Խմբի աուդիտի ղեկավարի գնահատումը խեղաթյուրումների հանրագումարային ազդեցության վերաբերյալ (որոնք բացահայտվել են խմբի աուդիտի թիմի կամ բաղադրիչի աուդիտորների կողմից) թույլ է տալիս նրան որոշել, թե արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները, որպես ամբողջություն, էականապես խեղաթյուրված են:

**Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ**

*Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության հետ (հղում՝ պար. 46-48)*

Ա64. ԱՄՍ 240-ը պարունակում է պահանջներ և ուղեցույցներ խարդախության առնչությամբ ղեկավարության հետ հաղորդակցման, կամ եթե ղեկավարությունը ներգրավված է խարդախության մեջ, կառավարման մարմնի հետ հաղորդակցման:<sup>24</sup>

Ա65. Խմբի ղեկավարությանը կարող է անհրաժեշտ լինել որոշ էական կարևոր տեղեկատվություն գաղտնի պահել: Հարցերի օրինակներ, որոնք կարևոր են բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար, բայց որոնց վերաբերյալ բաղադրիչի ղեկավարությունը կարող է անտեղյակ լինել, հետևյալն են.

- հավանական դատական հայցեր,
- էական գործառնական ակտիվների օտարման ծրագրեր,
- հետագա դեպքեր,
- կարևոր իրավական համաձայնություններ:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 40-42:

*Հաղորդակցություն խմբի կառավարման մարմնի հետ (հղում պար. 49)*

Ա66. Խմբի աուդիտի թիմի կողմից խմբի կառավարման մարմնին հաղորդակցությունը կարող է ներառել բաղադրիչի աուդիտորների կողմից խմբի աուդիտորին ներկայացված հարցեր, որոնք խմբի աուդիտի թիմի դատողությամբ կարևոր են խմբի կառավարման մարմնին տեղեկացնելու համար: Խմբի կառավարման մարմնի հետ հաղորդակցությունները տեղի են ունենում աուդիտի տարբեր փուլերում: Օրինակ, պարագրաֆ 49-ի ա,բ-ին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդվել, երբ խմբի աուդիտի թիմը որոշում է բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքը: Մյուս կողմից, պարագրաֆ 49-ի գ-ին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդվել աուդիտի վերջում և 49-ի դ,ե-ին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդվել, երբ տեղի են ունենում:

**Հավելված 1**  
(հղում պար. Ա19)

**Ձևափոխված աուդիտորական կարծիքի օրինակ, երբ խմբի աուդիտորը խմբի աուդիտորական կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ**

Այս օրինակում խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող կարևոր բաղադրիչի նկատմամբ (որը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված է \$15 միլիոնով, իսկ ողջ ակտիվների գումարը \$60 միլիոն է), քանի որ խմբի աուդիտի թիմը չունի անսահմանափակ հասանելիություն՝ հաշվապահական գրանցումների, ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի տվյալների վերաբերյալ:

Խմբի աուդիտի թիմը կարգացել է բաղադրիչի 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին հաշվեփակված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և վերանայել բաղադրիչի վերաբերյալ խմբի ղեկավարության կողմից պահանջվող համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվությունը:

Խմբի աուդիտի ղեկավարության դատողությամբ, բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու տվյալ սահմանափակումը էական է, սակայն ոչ համատարած:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>25</sup>**

<sup>25</sup> Ենթավերնագիր, <<Հաշվետվություն Համախմբված ֆինանսական Հաշվետվությունների վերաբերյալ>> անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ, <<Հաշվետվություն այլ օրենսդրական պահանջների վերաբերյալ>> կիրառելի չէ:

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ Ընկերության կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարություն<sup>26</sup> պատասխանատվությունը*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>27</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Մեր կողմից աուդիտը իրականացվել է աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է աուդիտը պլանավորել և անցկացնել՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում էական անճշտությունների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>28</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>29</sup>: Աուդիտորական աշխատանք-

<sup>26</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>27</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «<Ղեկավարությունը պատասխանատու է պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...>>

<sup>28</sup> Ծանոթագրություն 27-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, և ոչ Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար: >>

<sup>29</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար

ները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր*

ԱԲԳ Ընկերության ներդրումը ԴԵԶ ընկերությունում, տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ընկերություն՝ հաշվառվող բաժնեմասնակցության մեթոդով, 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշռում հաշվառված է \$15 միլիոն գումարով, և ԱԲԳ Ընկերության մասնաբաժինը՝ \$1 միլիոն դրամ գումարի չափով, ԴԵԶ ընկերության տարվա շահույթում ներառված է 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվեփակվող համախմբված ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Մենք ի վիճակի չէինք ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ԱԲԳ Ընկերության ներդրման ԴԵԶ ընկերությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ Ընկերության մասնաբաժինը ԴԵԶ ընկերության տարվա շահույթում չափի վերաբերյալ, քանի որ մեզ մերժվել է հասանելիությունը ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությանը, ղեկավարմանը կամ աուդիտորներին: Հետևաբար, մենք ի վիճակի չէինք որոշելու նշված գումարների ճշգրտման անհրաժեշտությունը:

#### *Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների ֆինանսական վիճակը, և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

#### **Հաշվետվություն այլ օրենսդրական պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը, կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի ամսաթիվը]

---

կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 27-ի պարագայում կարելի է գրել.  
<<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

Եթե, խմբի անդամների ղեկավարի դատողությամբ, բավականաչափ ու համապատասխան անդամորակյան ապացույցներ ձեռք բերելու սահմանափակումը էական է և համատարած, խմբի անդամների ղեկավարը պետք է հրաժարվի կարծիքից՝ համաձայն ԱՄՄ 705-ի:

**Հավելված 2**  
(հղում՝ պար. Ա23)

## **Հարցերի օրինակներ, որոնց վերաբերյալ խմբի անդամների թիմը ձեռք է բերում պատկերացումներ**

Օրինակները ընդգրկում են հարցերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հարցերն են տեղին յուրաքանչյուր խմբի անդամների առաջադրանքի համար, և հարցերի ցանկը ամբողջական չէ:

Համախմբային վերահսկողության համակարգ

1. Համախմբային վերահսկողության համակարգը կարող է ներառել հետևյալ հարցերի համատեղում՝
  - պարբերական հանդիպումներ խմբի և բաղադրիչի ղեկավարության միջև, քննարկելու գործարարական զարգացումները և վերանայելու արդյունքները,
  - բաղադրիչի գործունեությունը և ֆինանսական արդյունքները՝ ներառյալ պարբերական հաշվետվողականության մոնիթորինգը, որը թույլատրում է խմբի ղեկավարությանը մոնիթորինգի ենթարկելու բաղադրիչի արդյունավետությունը նախահաշվի համեմատությամբ և ձեռնարկելու համապատասխան միջոցներ,
  - խմբի ղեկավարության ռիսկի գնահատման գործընթացները, այսինքն՝ բացահայտելու, վերլուծելու և ղեկավարելու գործարարական ռիսկը, ներառյալ խարդախության ռիսկը, որը կարող է հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման,
  - մոնիթորինգ, վերահսկողություն, համաձայնեցում և ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթների ու ներխմբային հողվածների մնացորդների հաշվանցում խմբի մակարդակով,
  - ժամկետների մոնիթորինգի գործընթաց և բաղադրիչի կողմից ստացված ֆինանսական տեղեկատվության ճշտության և ամբողջականության գնահատում,
  - կենտրոնացված SS համակարգ, որը վերահսկվում է միևնույն ընդհանուր SS վերահսկողության համակարգով ամբողջ խմբի կամ նրա մասերի համար,
  - SS համակարգի վերահսկողության գործողություններ, որոնք նույնն են ամբողջ խմբի կամ մասի համար,
  - վերահսկողության մոնիթորինգ՝ ներառյալ ներքին անդամների և ինքնագնահատման ծրագրերի գործառույթները,
  - հետևողական քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ ներառյալ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկը,
  - համախմբային ծրագրեր, ինչպիսիք են վարքագիծը և խարդախության կանխարգելման ծրագրերը:
  - բաղադրիչի ղեկավարության իրավունքների ու պատասխանատվության գնահատման համաձայնեցում:



2. Ներքին աուդիտը կարելի է դիտարկել որպես համախմբային վերահսկողության մի մաս, օրինակ, երբ ներքին աուդիտի գործառույթը կենտրոնացված է: ԱՄՍ 610<sup>30</sup>-ը դիտարկում է խմբի աուդիտի թիմի կողմից ներքին աուդիտորի հմտության և անկողմնակալության գնահատումը, եթե ցանկանում է օգտագործել նրանց աշխատանքը:

#### Համախմբման գործընթաց

3. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումը համախմբման գործընթացի վերաբերյալ կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին առնչվող հարցեր՝

- բաղադրիչի աուդիտորի պատկերացման աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ,
- բաղադրիչների որոշման և հաշվառման գործընթացը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- հաշվետու սեզոնների որոշման գործընթացը սեզոնային հաշվետվության նպատակով համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- կապակցված կողմերի հարաբերություններ և կապակցված կողմերի հետ գործարքների բացահայտման գործընթաց՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, նախորդ տարվա համեմատ դրանց փոփոխությունները, և նոր կամ թարմացված ստանդարտների ազդեցությունը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- գործընթացները, որոնք կիրառվում են այն բաղադրիչների նկատմամբ, որոնց ֆինանսական տարեվերջը տարբերվում է խմբի տարեվերջից:

Համախմբման գործընթացին առնչվող հարցեր՝

- խմբի ղեկավարության կողմից իրականացվող գործընթացները բաղադրիչի հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար, և եթե կիրառելի է, հավաստելու, որ նույնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն է օգտագործվել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու նպատակով, և որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների մեջ տարբերությունները բացահայտվել են և ճշգրտվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի: Նույնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը որոշակի սկզբունքներ, հիմքեր, ստանդարտներ, կանոններ և խմբի կողմից ընդունված մոտեցումներ է ենթադրում, հիմնված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի վրա, և որոնք բաղադրիչը հետևողականորեն կիրառում է ձևակերպելու նմանատիպ գործարքները: Այդ քաղաքականությունը սովորաբար նկարագրվում է ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկում և խմբի ղեկավարության կողմից հրատարակված հաշվետվողականության փաթեթում,

<sup>30</sup> ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>, պարագրաֆ 9:

- խմբի ղեկավարության գործընթացները՝ ապահովելու բաղադրիչի կողմից ամբողջական, ճշգրիտ և ժամանակին հաշվետվողականություն համախմբման նպատակով,
- գործընթացներ վերահաշվարկելու օտարերկրյա բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների արժույթով,
- ինչպե՞ս է SS կազմակերպված համախմբման համար՝ ներառյալ ձեռնարկը ու ավտոմատացված գործընթացները, և համախմբման գործընթացի ձեռնարկը ու տարբեր փուլերում ծրագրավորած վերահսկողությունը,
- խմբի ղեկավարության կողմից իրականացված գործընթացները՝ հետագա դեպքերի վերաբերյալ տեղեկատվության ստացման նպատակով:

Համախմբման ճշգրտումներին առնչվող հարցեր՝

- համախմբման ճշգրտումների հաշվառման գործընթացներ՝ ներառյալ համապատասխան մուտքերի պատրաստում, հաստատում և ձևակերպում և համախմբման գործընթացի համար պատասխանատու աշխատակազմի փորձառությունը,
- համախմբման ճշգրտումները, որոնք պահանջվում են համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- գործարքների ու դեպքերի գործարար տրամաբանությունը, որոնք առաջացնում են համախմբման ճշգրտումներ,
- բաղադրիչների միջև գործարքների հաճախությունը, բնույթը և ծավալը,
- ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթների ու ներխմբային հոդվածների մնացորդների մոնիտորինգի, վերահսկողության, համաձայնեցման և հաշվանցման մոնիտորինգ,
- ձեռք բերված ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքի ստացման քայլեր, գույքիլի ամորտիզացիայի ընթացակարգեր (եթե կիրառելի է) և գույքիլի արժեզրկման թեստ՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- համաձայնություններ մեծամասնական բաժնետիրոջ կամ փոքրամասնական բաժնետերերի հետ բաղադրիչի կողմից կրած վնասների վերաբերյալ (օրինակ, փոքրամասնական բաժնետերերի տվյալ վնասները վերականգնելու պարտավորությունը):

### Հավելված 3

(հղում պար. Ա30)

### **Հանգամանքների կամ դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը**

Օրինակները ընդգրկում են հանգամանքների ու դեպքերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հանգամանքներն ու դեպքերն են վերաբերում յուրաքանչյուր խմբի աուդիտի առաջադրանքին, և բացի այդ, օրինակների ցանկը ամբողջական չէ՝

- խմբի բարդ կառուցվածք, հատկապես եթե առկա են հաճախակի գործունեության ձեռքբերումներ, օտարումներ կամ վերակազմակերպումներ,

- կորպորատիվ կառավարման թույլ համակարգ՝ ներառյալ ոչ թափանցիկ որոշումների կայացման համակարգ,
- համախմբային վերահսկողության բացակայություն կամ անարդյունավետություն՝ ներառյալ բաղադրիչների գործունեության և արդյունքների վերաբերյալ խմբի ղեկավարության թերի մոնիտորինգը,
- օտարերկրյա իրավական համակարգում գործող բաղադրիչներ, որոնք կարող են կրել այնպիսի գործոնների ազդեցություն, ինչպիսիք են կառավարության անսովոր միջամտությունները այնպիսի ոլորտներում, ինչպիսիք են առևտրային և ֆիսկալ քաղաքականությունը, սահմանափակումները արժույթի կամ դիվիդենդների փոփոխությունների նկատմամբ և արտարժույթային փոփոխությունները,
- բաղադրիչների բարձր ռիսկային գործունեությունը, ինչպիսիք են երկարաժամկետ պայմանագրերը կամ բարդ կամ նորամուծված ֆինանսական գործիքներով առևտուրը,
- անորոշություն, թե ո՞ր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունն է պահանջվում ներառել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, օրինակ, արդյո՞ք առկա են հատուկ նպատակների կազմակերպություններ կամ ոչ-առևտրային կազմակերպություններ,
- կապակցված կողմերի անսովոր հարաբերություններ և գործարքներ,
- նախկինում բացահայտված ներխմբային հողվածների մնացորդներ, որոնք չեն հաշվեկշռվում կամ համաձայնեցվում համախմբման ժամանակ,
- բարդ գործարքների առկայություն, որոնք հաշվառված են մեկից ավելի բաղադրիչների կողմից,
- բաղադրիչների կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառություն, որը տարբերվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունում օգտագործված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից,
- բաղադրիչներ, որոնք ունեն տարբեր ֆինանսական տարեվերջ, ինչը կարող է օգտագործվել ժամանակային տարբերությունների խեղաթյուրումների նպատակով,
- նախկինում բացահայտված չհաստատված կամ թերի համախմբման ճշգրտումներ,
- խմբի ներսում ագրեսիվ հարկային պլանավորում, կամ օՖշորային գոտիներում գտնվող ընկերությունների հետ մեծածավալ դրամական գործարքներ,
- բաղադրիչների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորների հաճախակի փոփոխություններ:

#### **Հավելված 4**

(հղում պար. Ա35)

#### **Բաղադրիչի աուդիտորի հաստատումների օրինակ**

Ներկայացված նամակը չի հանդիսանում ստանդարտ նամակ: Հաստատումները կարող են լինել ըստ բաղադրիչի աուդիտորների կամ ըստ ժամանակաշրջանի:

Հաստատումները հաճախ ստացվում են մինչև բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների սկսվելը:

[Բաղադրիչի աուդիտորի ձևաթուղթը]

[Ամսաթիվ]

[Խմբի աուդիտի ղեկավար]

Այս նամակը տրամադրվում է Ձեր կողմից իրականացվող [նշել մայր կազմակերպության անունը] խմբի [ամսաթիվ] ավարտվող տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կապակցությամբ, որի նպատակն է արտահայտել կարծիք՝ արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ (տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկերը) են ներկայացնում [ամսաթիվ] դրությամբ խմբի ֆինանսական վիճակի և նույն ամսաթվով ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն [նշել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը]:

Մենք հավաստում ենք Ձեր [ամսաթիվ] թվագրված հանձնարարագրի ստացումը, որը պահանջում է մեզանից իրականացնել որոշակի աշխատանք [բաղադրիչի անունը] [ամսաթիվ] ավարտվող տարվա ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Մենք հաստատում ենք, որ.

1. ի վիճակի ենք բավարարել հանձնարարությունները: Մենք Ձեզ տեղեկացնում ենք, որ ի վիճակի չենք բավարարել հետևյալ հանձնարարությունները [նշել հանձնարարությունները] հետևյալ պատճառներով [նշել պատճառները]:
2. Հանձնարարությունները հստակ են և հասկանալի մեզ համար: Մենք երախտապարտ կլինենք, եթե դուք հստակեցնեք հետևյալ հանձնարարությունները [նշել հանձնարարությունները]:
3. Մենք կհամագործակցենք Ձեզ հետ և Ձեզ համար մատչելի կդարձնենք համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը:

Մենք գիտակցում ենք, որ.

1. [Բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվությունը ներառվելու է [խմբի անունը] խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:
2. Դուք կարող եք Ձեզ համար անհրաժեշտ համարել ներգրավվել [ամսաթիվը] հաշվեփակվող տարվա [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքներում:
3. Դուք ակնկալում եք ուսումնասիրել, և անհրաժեշտության դեպքում օգտագործել մեր աշխատանքները [մայր կազմակերպության անունը] խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով:

[բաղադրիչի անունը], որը հանդիսանում է [մայր կազմակերպության] [նկարագրել բաղադրիչը, օրինակ, ամբողջապես վերահսկվող դուստր, դուստր, գործունեության միավորում, բաժնեմասնակցության կամ սկզբնական արժեքով հաշվառվող ասոցիացված ընկերություն], ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքների վերաբերյալ, մենք հաստատում ենք հետևյալը.

1. Մենք տեղյակ ենք և պահպանելու ենք [նշել համապատասխան վարքի պահանջները], որը բավարար է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով մեր պատասխանատվության իրականացման համար: Մասնավորապես, [մայր կազմա-

կերպության] և խմբի այլ բաղադրիչների առնչությամբ, մենք անկախ ենք՝ համաձայն [նշել համապատասխան վարքի պահանջները] և պահպանում ենք [նշել վարքագրքի հրապարակող մարմինը] կողմից ընդունված [նշել վարքագիրքը] կիրառելի պահանջները:

2. Մենք տեղյակ ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտների [նշել այլ ազգային ստանդարտները, որոնք կիրառելի են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար] պահանջներին, որոնք բավարար են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով մեր պատասխանատվության իրականացման համար, և կպահպանենք այդ պահանջները [ամսաթիվը] հաշվեփակվող տարվա [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքներում:
3. Մենք ունենք որոշակի հմտություններ (օրինակ, տնտեսության տվյալ ոլորտի գիտելիքները), որոնք անհրաժեշտ են տվյալ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների իրականացման համար:
4. Մենք տեղյակ ենք [նշել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կամ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկը], որը բավարար է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով մեր պատասխանատվության իրականացման համար:

Մենք Ձեզ կտեղեկացնենք [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքների ընթացքում առաջացած սույն հաստատման որևէ փոփոխության վերաբերյալ:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Ամսաթիվ]

[Աուդիտորի հասցեն]

**Հավելված 5**  
(հղում պար. Ա58)

### **Խմբի աուդիտի թիմի հանձնարարագրում ներառված պարտադիր և լրացուցիչ հարցեր**

*Սույն ԱՄՄ-ով պարտադիր հարցերը, որոնք պետք է հաղորդակցվեն բաղադրիչի աուդիտորին, ներկայացված են շեղադրված:*

Հարցեր, որոնք անհրաժեշտ են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքների պլանավորման համար՝

- բաղադրիչի աուդիտորին պահանջ առ այն, որ նա՝ գիտակցելով թե ինչ համադրեքս-տում է խմբի աուդիտորը օգտագործելու բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքները, հաստատի իր համագործակցությունը խմբի աուդիտի թիմի հետ,
- աշխատանքների իրականացման ժամանակացույց,

- խմբի ղեկավարության և խմբի աուդիտի թիմի կողմից պլանավորած այցելությունների ամսաթվերը և բաղադրիչի ղեկավարության և բաղադրիչի աուդիտորների հետ պլանավորված հանդիպումների ամսաթվերը,
- կարևոր հարաբերությունները (կոնտակտները),
- բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարվելիք աշխատանք, այդ աշխատանքների օգտագործումը, աուդիտի սկզբնական շրջանում և անցկացման ընթացքում ջանքերի կոորդինացման համաձայնություններ, ներառյալ խմբի աուդիտի թիմի պլանավորած մասնակցությունը բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում,
- խմբի աուդիտում կիրառվող վարքի նորմերը և, մասնավորապես, անկախության պահանջը,
- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման պարագայում բաղադրիչի էականությունը (և եթե կիրառելի է, որոշակի գործարքների համար էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և այն սահմանագիծը, որը գերազանցող խեղաթյուրումը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյունից չի կարող դիտարկվել որպես աննշան,
- խմբի ղեկավարության կողմից ներկայացված կապակցված կողմերի ցանկը և այլ կապակցված կողմերը, որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմը տեղյակ է, ինչպես նաև պահանջ, որպեսզի բաղադրիչի աուդիտորը ժամանակին խմբի աուդիտի թիմին հաղորդի խմբի ղեկավարության կամ խմբի աուդիտի թիմի կողմից նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմերի վերաբերյալ,
- ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթի և ներխմբային հոդվածների մնացորդների նկատմամբ կատարվելիք աշխատանքների վերաբերյալ տեղեկատվություն,
- այլ օրենսդրական հաշվետվողականության պահանջների ուղեցույց, օրինակ, հաշվետվություն խմբի ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ պնդման առնչությամբ,
- հետագա դեպքերի վերաբերյալ մասնավոր հանձնարարություններ, եթե հավանական է, որ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի եզրակացության միջև կառաջանա ժամանակային տարբերություն:

Հարցեր, որոնք առնչվում են բաղադրիչի աուդիտորի կողմից աշխատանքների իրականացմանը՝

- խմբի աուդիտի թիմի կողմից հաշվապահական համակարգի վերահսկողության գործառնությունների նկատմամբ իրականացված թեստի արդյունքները, համակարգ, որն ընդհանուր է բոլոր կամ որոշ բաղադրիչների համար, ինչպես նաև բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարվելիք վերահսկողության համակարգի թեստեր,
- խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման բացահայտված նշանակալի ռիսկեր, որոնք տեղին են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում, և պահանջ, որ բաղադրիչի աուդիտորը ժամանակին հաղորդի իր կողմից բացահայտված խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման բացահայտված լրացուցիչ նշանակալի ռիսկերի և իր կողմից ձեռնարկված միջոցառումների մասին,
- ներքին աուդիտի հաշվետվությունները ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, որոնք տեղին են բաղադրիչների համար,

- պահանջ՝ ժամանակին հաղորդելու բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աշխատանքների արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վերաբերյալ, որոնք հակասում են նախկին աուդիտորական ապացույցներին, որոնց հիման վրա խմբի աուդիտի թիմը իրականացրել է խմբի մակարդակով ռիսկի սկզբնական գնահատումը,
- գրավոր հաստատման պահանջ՝ բաղադրիչի ղեկավարության և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխանության վերաբերյալ, կամ հայտարարություն այն մասին, որ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության միջև տարբերությունները բացահայտվել են,
- բաղադրիչի աուդիտորի կողմից փաստաթղթավորման ենթակա հարցեր:

#### Այլ տեղեկատվություն

- պահանջ, որպեսզի հետևյալը ժամանակին հաղորդվի խմբի աուդիտի թիմին՝
  - կարևոր հաշվապահական, ֆինանսական հաշվետվողականության և աուդիտորական հարցեր, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և համապատասխան դատողությունները,
  - հարցեր, առնչվող բաղադրիչի գործունեության անընդհատությանը,
  - հարցեր, առնչվող դատական հայցերին և պահանջներին,
  - ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ, որոնք բաղադրիչի աուդիտորը բացահայտել է բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքների ընթացքում և խարդախության առկայությունը մատնանշող տեղեկատվություն,
- պահանջ՝ խմբի աուդիտի թիմին ժամանակին հաղորդելու կարևոր կամ անսովոր դեպքերի մասին,
- *պահանջ, որ պարագրաֆ 41-ում նշված հարցերը խմբի աուդիտի թիմին հաղորդվեն, երբ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ աշխատանքներն ավարտվել են:*

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 610

## ՆԵՐՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐՆԵՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-2
Ներքին աուդիտի և արտաքին աուդիտորի միջև փոխհարաբերություն...	3-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
<b>Նպատակները</b> .....	6
<b>Սահմանումներ</b> .....	7
<b>Պահանջները</b>	
Որոշումը՝ օգտագործել արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը և որքանով այն օգտագործել.....	8-10
Ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքի օգտագործումը..	11-12
Փաստաթղթավորում.....	13
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	Ա1-Ա2
Ներքին աուդիտի նպատակները.....	Ա3
Որոշումը՝ օգտագործել արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը և որքանով այն օգտագործել .....	Ա4-Ա5
Ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքի օգտագործումը...	Ա6

<<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 610-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:



## **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է արտաքին աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ կապված ներքին աուդիտորների աշխատանքի հետ, երբ արտաքին աուդիտորը կարծում է, որ ներքին աուդիտը կարող է օգտակար լինել աուդիտին՝ համաձայն ԱՄՍ 315<sup>1</sup>-ի (հղում՝ պար. Ա1-Ա2):
2. Սույն ԱՄՍ-ն չի կարգավորում այն դեպքերը, երբ առանձին ներքին աուդիտորներ անմիջականորեն աջակցում են արտաքին աուդիտորին աուդիտի ընթացակարգերի իրականացման ժամանակ:

### **Ներքին աուդիտի և արտաքին աուդիտորի միջև փոխհարաբերություն**

3. Ներքին աուդիտի նպատակները որոշվում են ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման պարտականություններ կրողների կողմից: Չնայած նրան, որ ներքին աուդիտի և արտաքին աուդիտորի նպատակները տարբեր են՝ որոշ միջոցներ, որոնցով ներքին աուդիտը և արտաքին աուդիտորը հասնում են իրենց համապատասխան նպատակներին, կարող են համընկնել (հղում՝ պար. Ա3):
4. Անկախ ներքին աուդիտի ինքնուրույնության և օբյեկտիվության աստիճանից՝ այդ բաժինը անկախ չէ կազմակերպությունից, ինչպես դա պահանջվում է անկախ աուդիտորից՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մասին կարծիք արտահայտելու համար: Միայն արտաքին աուդիտորն է պատասխանատվություն կրում արտահայտված աուդիտորական կարծիքի համար, և այդ պատասխանատվությունը չի նվազում, երբ արտաքին աուդիտորը օգտագործում է ներքին աուդիտորների աշխատանքը:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### **Նպատակները**

6. Երբ կազմակերպությունը ունի ներքին աուդիտ, որը արտաքին աուդիտորի կարծիքով կարող է օգտակար լինել աուդիտին, արտաքին աուդիտորի նպատակներն են՝
  - (ա) որոշել՝ օգտագործել արդյոք ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքը և որքանով օգտագործել այն, և
  - (բ) ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքը օգտագործելու դեպքում որոշել՝ արդյոք այդ աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերում և գնահատում՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի մասին ըմբռնամ միջոցով>>, 23 պարագրաֆ

## Սահմանումներ

7. ԱՄՄ-ների նպատակով հետևյալ տերմինները ունեն ստորև նշված նշանակությունները՝
  - (ա) ներքին աուդիտ՝ գնահատման գործունեություն, որը ստեղծվում է կազմակերպության ներսում կամ տրամադրվում է կազմակերպությանը՝ որպես ծառայություն: Գործունեության գործառույթները, ի թիվս այլ գործառույթների, ներառում են ներքին վերահսկողության համակարգի համապատասխանության և արդյունավետության ուսումնասիրությունը, գնահատումը և մոնիտորինգը,
  - (բ) ներքին աուդիտորներ՝ այն անձինք, որոնք իրականացնում են ներքին աուդիտի գործունեությունը: Ներքին աուդիտորները կարող են մտնել ներքին աուդիտի բաժնի կամ այլ համազոր ստորաբաժանման մեջ:

## Պահանջները

### Որոշումը՝ օգտագործել արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը և որքանով այն օգտագործել

8. Արտաքին աուդիտորը պետք է որոշի՝
  - (ա) արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը կարող է համապատասխանել աուդիտի նպատակներին, և,
  - (բ) եթե այդպես է, ապա ներքին աուդիտորների աշխատանքի պլանավորված ազդեցությունը արտաքին աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի կամ ծավալի որոշման վրա:
9. Որոշելու համար, թե արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը կարող է համապատասխանել աուդիտի նպատակներին, արտաքին աուդիտորը պետք է գնահատի՝
  - (ա) ներքին աուդիտի օբյեկտիվությունը,
  - (բ) ներքին աուդիտորների տեխնիկական հմտությունը,
  - (գ) արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը կարող է իրականացվել պատշաճ մասնագիտական հոգատարությամբ, և
  - (դ) արդյոք հնարավոր է ապահովել արդյունավետ հաղորդակցում ներքին աուդիտորների և արտաքին աուդիտորի միջև (հղում՝ պար. Ա4):
10. Արտաքին աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի կամ ծավալի վրա ներքին աուդիտորների աշխատանքի պլանավորված ազդեցությունը որոշելու համար՝ արտաքին աուդիտորը պետք է հաշվի առնի՝
  - (ա) ներքին աուդիտորների կողմից իրականացվող կամ իրականացվելիք առանձնահատուկ աշխատանքի բնույթը և շրջանակները,
  - (բ) գործարքների, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների որոշակի դասերի համար էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերը՝ հավաստման մակարդակում, և

- (գ) ներքին աուդիտորների կողմից՝ համապատասխան հավաստումների հիմնավորման համար հավաքագրված աուդիտորական ապացույցների գնահատման սուբյեկտիվության աստիճանը (հղում՝ պար. Ա5):

### **Ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքի օգտագործումը**

11. Որպեսզի արտաքին աուդիտորը օգտագործի ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքը, արտաքին աուդիտորը պետք է գնահատի և աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնի այդ աշխատանքի վերաբերյալ, որոշելու համար դրա համապատասխանությունը արտաքին աուդիտորի նպատակներին (հղում՝ պար. Ա6):
12. Ներքին աուդիտորների կատարած առանձնահատուկ աշխատանքի համապատասխանությունը արտաքին աուդիտորի նպատակներին որոշելու համար արտաքին աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք.
- (ա) արդյոք աշխատանքն իրականացվել է համապատասխան տեխնիկական ուսուցում անցած և մասնագիտական փորձ ունեցող ներքին աուդիտորների կողմից,
  - (բ) աշխատանքը պատշաճ կերպով վերահսկվել է, ստուգվել և փաստաթղթավորվել,
  - (գ) ձեռք են բերվել տեղին աուդիտորական ապացույցներ, որոնք թույլ են տալիս ներքին աուդիտորներին կատարել ողջամիտ եզրահանգումներ,
  - (դ) կատարված եզրահանգումները համապատասխանում են հանգամանքներին, և ներքին աուդիտորների կողմից պատրաստված հաշվետվություն համապատասխանում են իրականացված աշխատանքի արդյունքներին, և
  - (ե) ներքին աուդիտորների կողմից բացահայտված ցանկացած բացառություններ կամ անսովոր դեպքեր պատշաճ լուծում են ստացել:

### **Փաստաթղթավորում**

13. Եթե արտաքին աուդիտորը օգտագործում է ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքը, նա պետք է աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ ընդգրկի իր կատարած եզրահանգումները ներքին աուդիտորների աշխատանքի համապատասխանության գնահատման վերաբերյալ, ինչպես նաև այդ աշխատանքի վրա արտաքին աուդիտորի իրականացրած աուդիտորական ընթացակարգերը՝ համաձայն 11 պարագրաֆի<sup>2</sup>:

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները (հղում՝ պար. 1 )**

<sup>2</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, 8-11 պարագրաֆներ և Ա6 պարագրաֆ

- Ա1. Ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 315<sup>3</sup>-ում, հավանական է, որ կազմակերպության ներքին աուդիտը օգտակար լինի աուդիտի համար, եթե ներքին աուդիտի գործառույթի պարտականություններն և գործունեության բնույթը առնչվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության հետ, և աուդիտորը ակնկալում է օգտագործել ներքին աուդիտորի աշխատանքը՝ իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները փոփոխելիս, ընթացակարգերի մասշտաբը կրճատելիս:
- Ա2. Սույն ԱՄՍ-ի համաձայն ընթացակարգերի իրականացումը կարող է դրդել արտաքին աուդիտորին վերանայել էական խեղաթյուրման ռիսկերի իր գնահատումը: Հետևաբար, դա կարող է ազդել աուդիտի համար ներքին աուդիտի օգտակարության մասին արտաքին աուդիտորի որոշման վրա: Նմանապես, արտաքին աուդիտորը կարող է որոշել այլևս չօգտագործել ներքին աուդիտորների աշխատանքը՝ չազդելով արտաքին աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի կամ ծավալի վրա: Այդպիսի հանգամանքներում սույն ԱՄՍ-ի հետագա կիրառումը արտաքին աուդիտորի կողմից կարող է չպահանջվել:

### **Ներքին աուդիտի նպատակները (հղում պար. 3:)**

- Ա3. Ներքին աուդիտի բաժինների նպատակները լայնորեն տարբերվում են և կախված են կազմակերպության չափից և կառուցվածքից, ինչպես նաև ղեկավարության և, կիրառելիության դեպքում, ղեկավարելու լիազորություն ունեցող անձանց պահանջներից: Ներքին աուդիտի գործունեությունը կարող է ներառել մեկ կամ ավելի հետևյալ գործառույթները՝
- ներքին վերահսկողության համակարգի մոնիտորինգի իրականացում: Ներքին աուդիտը կարող է ստանձնած լինել հատուկ պատասխանատվություն վերահսկողության միջոցների դիտարկման, դրանց գործունեության մոնիտորինգի և կատարելագործման ուղղությամբ խորհուրդ տալու համար,
  - ֆինանսական և գործառնական տեղեկատվության ուսումնասիրություն: Ներքին աուդիտը կարող է կարգադրված լինել ստուգել այն միջոցները, որոնք օգտագործվել են ֆինանսական և գործառնական տեղեկատվության հայտնաբերման, չափման, դասակարգման և այդ մասին հաշվետվություն ներկայացնելու համար, ինչպես նաև առանձին հոդվածների հատուկ ուսումնասիրություն կատարել, ներառյալ՝ գործարքների, մնացորդների և ընթացակարգերի մանրամասն թեստավորման իրականացում,
  - գործառնական գործունեության դիտարկում: Ներքին աուդիտին կարող է վերապահված լինել ուսումնասիրել կազմակերպության գործառնական գործունեության տնտեսումը, էֆֆեկտիվությունը և արդյունավետությունը, ներառյալ՝ ոչ ֆինանսական գործունեությունը,
  - օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության դիտարկում: Ներքին աուդիտին կարող է վերապահված լինել ուսումնասիրել համապատասխանությունը օրենքներին, այլ իրավական ակտերին և այլ արտաքին պահանջներին, ինչպես նաև ղեկավարության քաղաքականությանը և իրահանգներին և այլ ներքին պահանջներին,

<sup>3</sup> ԱՄՍ 315, Ա101 պարագրաֆ

- ռիսկերի կառավարում: Ներքին աուդիտը կարող է օգնել կազմակերպությանը՝ հայտնաբերելով և գնահատելով էական ռիսկերը և օժանդակելով ռիսկի կառավարման ու վերահսկողության համակարգերի բարելավմանը,
- կառավարում: Ներքին աուդիտը կարող է գնահատել այն նպատակների իրականացման կառավարման ընթացքը, որոնք կապված են էթիկայի և արժեքների, գործունեության արդյունավետության կառավարման և հաշվետվողականության ռիսկերի և վերահսկողության մասին տեղեկատվության՝ կազմակերպության համապատասխան ճյուղերի միջև հաղորդման, ինչպես նաև ղեկավարման լիազորություններ ունեցող անձանց, արտաքին և ներքին աուդիտորների և ղեկավարության միջև հաղորդակցության արդյունավետության հետ:

**Որոշումը՝ օգտագործել արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը և որքանով այն օգտագործել**

*Արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը կարող է համապատասխանել աուդիտի նպատակներին (հղում՝ պար. 9:)*

Ա4. Ստորև բերված են այն գործոնները, որոնք կարող են ազդել արտաքին աուդիտորի այն որոշման վրա, թե արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին.

**Օբյեկտիվություն**

- ներքին աուդիտի կարգավիճակը կազմակերպության մեջ և այդ կարգավիճակի ազդեցությունը ներքին աուդիտորների օբյեկտիվ լինելու կարողության վրա,
- արդյոք ներքին աուդիտը հաշվետու է ղեկավարման լիազորություն ունեցող անձանց կամ համապատասխան լիազորություններ ունեցող պաշտոնատար անձի, և արդյոք ներքին աուդիտորները ուղղակի մուտք ունեն դեպի ղեկավարման լիազորություն ունեցող անձանց մոտ,
- արդյոք ներքին աուդիտորները չունեն որևէ իրար հակասող պարտականություններ,
- արդյոք ղեկավարման լիազորություն ունեցող անձիք վերահսկում են ներքին աուդիտի աշխատանքի ընդունման և դրան հարակից որոշումները,
- արդյոք ներքին աուդիտի վրա առկա են սահմանափակումներ կամ խոչընդոտներ ղեկավարության կամ ղեկավարման լիազորություն ունեցող անձանց կողմից,
- արդյոք ղեկավարությունը հետևում է ներքին աուդիտի խորհուրդներին, որքանով է հետևում դրանց, և դրա ինչ ապացույցներ կան:

**Տեխնիկական հմտություն**

- արդյոք ներքին աուդիտորները հանդիսանում են համապատասխան մասնագիտական կազմակերպությունների անդամներ,
- արդյոք ներքին աուդիտորները ունեն պատշաճ տեխնիկական կրթություն և համապատասխան մասնագիտական փորձ,
- արդյոք առկա է սահմանված քաղաքականություն ներքին աուդիտորների ընտրության և վերապատրաստման համար:

#### Պատշաճ մասնագիտական հոգաճություն

- արդյոք ներքին աուդիտի գործողությունները պատշաճ կերպով պլանավորվում են, վերահսկվում, ստուգվում և փաստաթղթավորվում,
- աուդիտի ձեռնարկների կամ նմանատիպ փաստաթղթերի, աշխատանքային ծրագրերի և ներքին աուդիտի փաստաթղթավորման առկայություն և պատշաճություն:

#### Հաղորդակցում

Ներքին աուդիտորների և արտաքին աուդիտորի միջև առավել արդյունավետ հաղորդակցումն հնարավոր է այն դեպքում, երբ արտաքին աուդիտորները կարող են բաց հաղորդակցվել ներքին աուդիտորների հետ, և՛

- ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում համապատասխան միջակայքերով տեղի են ունենում հանդիպումներ,
- արտաքին աուդիտորը տեղյակ է համապատասխան ներքին աուդիտի հաշվետվությունների գոյության մասին և մուտք ունի դեպի այդ հաշվետվությունները: Նա տեղեկացված է ցանկացած նշանակալից խնդրի մասին, որը գրավում է ներքին աուդիտորների ուշադրությունը, եթե այդպիսի խնդիրը կարող է ազդել արտաքին աուդիտորի աշխատանքի վրա, և
- արտաքին աուդիտորը տեղեկացնում է ներքին աուդիտորներին ցանկացած նշանակալից խնդրի մասին, որը կարող է ազդել ներքին աուդիտի վրա:

*Արտաքին աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի կամ ծավալի վրա ներքին աուդիտորների աշխատանքի պլանավորված ազդեցությունը* (հղում պար. 10)

Ա5. Եթե ներքին աուդիտորների աշխատանքը արտաքին աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի կամ ծավալի որոշման գործոն է հանդիսանում, օգտակար է նախօրոք համաձայնության գալ ներքին աուդիտորների հետ հետևյալ հարցերի վերաբերյալ՝

- այդպիսի աշխատանքների ժամանակացույցը,
- աուդիտի ծածկույթի ծավալը,
- ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունը (կիրառելի լինելու դեպքում նաև գործարքների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների առանձին դասերի էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և արդյունքների էականությունը,
- հողվածների ընտրության առաջարկվող մեթոդները,
- կատարված աշխատանքի փաստաթղթավորումը, և
- ստուգման և հաշվետվողականության ընթացակարգերը:

#### **Ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքի օգտագործումը** (հղում պար. 11)

Ա6. Ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքի վրա իրականացված աուդիտի ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը կախված է արտաքին աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումից,

ներքին աուդիտի գնահատումից և ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքների գնահատումից: Այդպիսի աուդիտի ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- ներքին աուդիտորների կողմից արդեն իսկ ուսումնասիրված հոդվածների ուսումնասիրում,
- այլ նմանատիպ հոդվածների ուսումնասիրում, և
- ներքին աուդիտորների կողմից իրականացված ընթացակարգերի դիտարկում:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 620

ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ՓՈՐՁԱԳԵՏԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՒՄԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....1-2

Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի

համար..... 3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 4

**Նպատակները..... 5**

**Սահմանումներ..... 6**

**Պահանջները**

Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը..... 7

Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը... 8

Աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, ունակությունները և

օբյեկտիվությունը..... 9

Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնումը..... 10

Աուդիտորի փորձագետի հետ համաձայնությունը..... 11

Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության

գնահատումը..... 12-13

Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության մեջ.. 14-15

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Աուդիտորի փորձագետի սահմանումը..... Ա1-Ա3

Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը..... Ա4-Ա9

Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և

ծավալը..... Ա10-Ա13

Աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, ունակությունները և

օբյեկտիվությունը..... Ա14-Ա20

Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնում..... Ա21-Ա22

Աուդիտորի փորձագետի հետ համաձայնությունը..... Ա23-Ա31



Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության  
գնահատումը..... Ա32-Ա40  
Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության  
մեջ..... Ա41-Ա42  
Հավելված. Աուդիտորի և աուդիտորի արտաքին փորձագետի միջև համաձայնության  
նկատառումներ

<<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 620-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ կապված բացի հաշվապահական հաշվառումից և աուդիտից այլ ոլորտում մասնագիտացած որևէ անհատի կամ կազմակերպության աշխատանքի հետ, երբ այդ աշխատանքը օգտագործվում է օգնելու համար աուդիտորին բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու գործում:
2. Սույն ԱՄՍ-ն չի կարգավորում
  - (ա) այն իրավիճակները, երբ առաքելության թիմում ներառված է մի անդամ, որը մասնագիտացած է հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի բնագավառում, կամ երբ առաքելության թիմը խորհրդատվություն է ստանում նույնպիսի մասնագիտացմամբ անհատից կամ կազմակերպությունից: Այսպիսի իրավիճակները կարգավորվում են ԱՄՍ 220<sup>1</sup>-ով,
  - (բ) ոչ հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ոլորտում մասնագիտացած անհատի կամ կազմակերպության աշխատանքի օգտագործումը, երբ այդ աշխատանքը օգտագործվում է կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս (ղեկավարության փորձագետ): Նշված իրավիճակը կարգավորվում է ԱՄՍ 500<sup>2</sup>-ով:

### Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար

3. Միայն աուդիտորն է պատասխանատվություն կրում արտահայտվող աուդիտորական կարծիքի համար, և այդ պատասխանատվությունը չի նվազում աուդիտորի կողմից աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումից: Այնուամենայնիվ, եթե

<sup>1</sup> ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողություն>>, Ա10, Ա20-Ա22 պարագրաֆներ

<sup>2</sup> ԱՄՍ 500 <<Աուդիտորական ապացույց>>, Ա34-Ա48 պարագրաֆներ

աուդիտորը, որն օգտագործում է աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը և հետևել է սույն ԱՄՍ-ին, եզրակացնում է, որ այդ փորձագետի աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտորի նպատակներին, ապա աուդիտորը կարող է ընդունել այդ փորձագետի հայտնաբերած տվյալները կամ եզրահանգումները իր մասնագիտացված ոլորտում՝ որպես համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

4. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

5. Աուդիտորի նպատակներն են՝
  - (ա) որոշել՝ օգտագործել արդյոք աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը, և
  - (բ) աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործման դեպքում որոշել, թե արդյոք այդ աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտորի նպատակներին:

## **Սահմանումներ**

6. ԱՄՍ-ների նպատակով հետևյալ տերմինները ունեն ստորև նշված նշանակությունները՝
  - (ա) աուդիտորի փորձագետ՝ անհատ կամ կազմակերպություն, որը մասնագիտացած է հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում, և որի աշխատանքը այդ ոլորտում օգտագործվում է աուդիտորի կողմից՝ օգնելու համար ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Աուդիտորի փորձագետը կարող է լինել կա՛մ աուդիտորի ներքին փորձագետը (որը աուդիտորական ընկերության կամ ցանցային ընկերության բաժնետեր<sup>3</sup> է կամ աշխատակազմի անդամը՝ ներառյալ ժամանակավոր աշխատակազմը) կամ աուդիտորի արտաքին փորձագետը (հղում՝ պար. Ա1-Ա3),
  - (բ) մասնագիտացում՝ տվյալ ոլորտում ձեռք բերած հմտություններ, գիտելիքներ և փորձ,
  - (գ) դեկլարության փորձագետ՝ անհատ կամ կազմակերպություն, որը մասնագիտացած է հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում, և որի աշխատանքը այդ ոլորտում օգտագործվում է կազմակերպության կողմից՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը օժանդակելու համար:

---

<sup>3</sup> <<Բաժնետեր>> և <<Ընկերություն>> հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ներկայացնեն հանրային ոլորտում կիրառվող համարժեք հասկացությունները:

## **Պահանջները**

### **Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը**

7. Եթե հաշվապահական հաշվառումից և աուդիտից տարբեր ոլորտում փորձառությունը անհրաժեշտ է բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար, աուդիտորը պետք է որոշի՝ օգտագործել արդյոք աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը (հղում՝ պար. Ա4-Ա9):

### **Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը**

8. Սույն ԱՄՍ-ի 9-13 պարագրաֆների պահանջներին առնչվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը փոփոխվում է՝ ըստ հանգամանքների: Այդ ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի որոշ խնդիրներ՝ ներառյալ (հղում՝ պար. Ա10).
  - (ա) այն խնդրի բնույթը, որին վերաբերում է փորձագետի տվյալ աշխատանքը,
  - (բ) էական խեղաթյուրման ռիսկերը այն խնդրի հետ կապված, որին վերաբերում է փորձագետի տվյալ աշխատանքը,
  - (գ) աուդիտի ենթատեքստում փորձագետի տվյալ աշխատանքի նշանակալիությունը,
  - (դ) այդ փորձագետի կողմից նախկինում կատարված աշխատանքի հետ աուդիտորի ծանոթությունը և նրա հետ ընդհանուր փորձը, և
  - (ե) արդյոք այդ փորձագետը ենթարկվում է աուդիտորական ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին (հղում՝ պար. Ա11-Ա13):

### **Աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, ունակությունները և օբյեկտիվությունը**

9. Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք աուդիտորի փորձագետը ունի աուդիտորի նպատակներին անհրաժեշտ բանիմացությունը, ունակությունները և օբյեկտիվությունը: Աուդիտորի արտաքին փորձագետի դեպքում օբյեկտիվության գնահատումը պետք է ներառի տեղեկատվության ձեռքբերում այն շահերի և հարաբերությունների վերաբերյալ, որոնք կարող են վտանգել այդ փորձագետի օբյեկտիվությունը (հղում՝ պար. Ա14-Ա20):

### **Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնումը**

10. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար գիտելիք աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի վերաբերյալ, որպեսզի հնարավորություն ունենա՝ (հղում՝ պար. Ա21-Ա22).
  - (ա) աուդիտորի նպատակների համար որոշել այդ փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները, և
  - (բ) գնահատել այդ աշխատանքի համապատասխանությունը աուդիտորի նպատակներին:

## **Աուդիտորի փորձագետի հետ համաձայնությունը**

11. Աուդիտորը պետք է համաձայնության գա աուդիտորի փորձագետի հետ հետևյալ հարցերի շուրջ (անհրաժեշտության դեպքում գրավոր) (հղում պար. Ա23-Ա26).
- (ա) այդ փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները, (հղում պար. Ա27),
  - (բ) աուդիտորի և այդ փորձագետի համապատասխան դերերն ու պարտականությունները (հղում պար. Ա28-Ա29),
  - (գ) աուդիտորի և այդ փորձագետի միջև հաղորդակցման բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալները, ներառյալ՝ այդ փորձագետի կողմից տրվելիք ցանկացած հաշվետվության ձևը, և (հղում պար. Ա30),
  - (դ) անհրաժեշտությունը, որ աուդիտորի փորձագետը ուսումնասիրի գաղտնիության պահանջները (հղում պար. Ա31):

## **Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը**

12. Աուդիտորը պետք է գնահատի աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը աուդիտորի նպատակներին՝ ներառյալ (հղում պար. Ա32).
- (ա) այդ փորձագետի հայտնաբերած տվյալների կամ եզրահանգումների տեղին լինելը և ողջամտությունը, ինչպես նաև դրանց համապատասխանությունը աուդիտորական այլ ապացույցներին (հղում պար. Ա33-Ա34),
  - (բ) եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրություններ և մեթոդներ, ապա այդ ենթադրությունների և մեթոդների տեղին լինելը և ողջամտությունը տվյալ հանգամանքներում, և (հղում պար. Ա35-Ա37),
  - (գ) եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է աղբյուրի տվյալների օգտագործում, որոնք նշանակալի են այդ փորձագետի աշխատանքի համար, ապա այդ աղբյուրի տվյալների տեղին լինելը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը (հղում պար. Ա38-Ա39):
13. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը չի համապատասխանում աուդիտորի նպատակներին, աուդիտորը պետք է (հղում պար. Ա40).
- (ա) համաձայնության գա այդ փորձագետի հետ նրա կողմից կատարվելիք հետագա աշխատանքի բնույթի և ծավալների վերաբերյալ, կամ
  - (բ) իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ համապատասխան հանգամանքներին:

## **Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության մեջ**

14. Աուդիտորը չպետք է հղում կատարի աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով դա պահանջվում է: Եթե այդպիսի հղում պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ նշի, որ այդ հղումը չի նվազեցնում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար (հղում պար. Ա41):

15. Եթե աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ հղում է կատարում աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին, քանի որ այդպիսի հղումը կապված է աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման ընկալման հետ, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ նշի, որ այդ հղումը չի նվազեցնում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար (հղում՝ պար. Ա42):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Աուդիտորի փորձագետի սահմանումը (հղում՝ պար. 6(ա))**

- Ա1. Հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում մասնագիտացումը կարող է ներառել մասնագիտացում այնպիսի հարցերում, ինչպիսիք են՝
- բարդ ֆինանսական հաշվետվությունների, հողի և շենքերի, գործարանների և սարքավորումների, զարդերի, արվեստի գործերի, հնությունների, ոչ նյութական ակտիվների, գործունեությունների միացման ժամանակ ձեռք բերված ակտիվների և գնահատված պարտավորությունների, ինչպես նաև հնարավոր արժեզրկված ակտիվների գնահատումը,
  - ապահովագրության պայմանագրերի և աշխատակիցների հատուցումների պլանների հետ կապված ակտուար հաշվարկը,
  - յուղի և գազի պահուստների գնահատում,
  - շրջակա միջավայրի հետ կապված պարտավորությունների և տարածքի մաքրման ծախսերի գնահատում,
  - պայմանագրերի, օրենքների և այլ իրավական ակտերի մեկնաբանում,
  - հարկային համապատասխանության բարդ կամ անսովոր հարցերի վերլուծություն:
- Ա2. Շատ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի ոլորտներում մասնագիտացման և այլ ոլորտում մասնագիտացման միջև տարբերակումը ակնհայտ է, նույնիսկ եթե այստեղ ընդգրկվում է հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի առանձին բնագավառ: Օրինակ՝ այն անհատը, որը մասնագիտացած է հետձգված շահութահարկի համար հաշվապահական հաշվառման մեթոդների կիրառման մեջ, հաճախ կարող է դյուրին կերպով տարբերակվել հարկային օրենքի փորձագետից: Առաջինը սույն ԱՄՍ-ի նպատակների տեսանկյունից փորձագետ չէ, քանի որ դա իրենից ներկայացնում է հաշվապահական հաշվառման մասնագիտացում, իսկ երկրորդը սույն ԱՄՍ-ի նպատակների տեսանկյունից փորձագետ է, քանի որ դա իրենից ներկայացնում է իրավաբանական մասնագիտացում: Նմանատիպ տարբերակումներ կարող են կատարվել նաև այլ ոլորտներում, օրինակ՝ ֆինանսական գործիքների հաշվապահական հաշվառման մեթոդների մեջ մասնագիտացման և ֆինանսական գործիքների գնահատման նպատակով բարդ մոդելավորման մեջ մասնագիտացման միջև: Որոշ դեպքերում, այնուամենայնիվ, հատկապես այնպիսիներում, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի մեջ մասնագիտացման նորաստեղծ ոլորտ, հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի առանձին ոլորտների և այլ բնագավառում մասնագիտացման միջև տարբերակումը մասնագիտական դատողության խնդիր է: Կիրառելի մասնագիտական կանոնները և ստանդարտները՝ կապված հաշվապահների և աուդիտորների կրթության և բանիմա-

ցության պահանջների հետ, կարող են օժանդակել աուդիտորին դատողության իրականացման հարցում<sup>4</sup>:

Ա3. Անհրաժեշտ է դատողություն կատարել, երբ հաշվի է առնվում, թե ինչպես է սույն ԱՄՍ-ի պահանջների վրա ազդում աուդիտորի փորձագետի անհատ կամ կազմակերպություն լինելու փաստը: Օրինակ՝ աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, ունակություններն ու օբյեկտիվությունը գնահատելիս հանդիպում է, որ փորձագետը կազմակերպություն է, որից աուդիտորը նախկինում օգտվել է, սակայն աուդիտորը չունի նախկին փորձ այն անհատ փորձագետի հետ, որը նշանակվել է այդ կազմակերպության կողմից տվյալ առաքելության համար, կամ ընդհակառակը՝ աուդիտորը ծանոթ է անհատ փորձագետի աշխատանքի հետ, սակայն ոչ այն կազմակերպության, որի համար անհատը աշխատում է: Երկու դեպքերում էլ և՛ անհատի անձնական հատկանիշները, և՛ կազմակերպության ղեկավարման հատկանիշները (ինչպիսիք են որակի վերահսկողության համակարգերը, որոնք իրականացնում է կազմակերպությունը) կարող են հաշվի առնվել աուդիտորի գնահատման ժամանակ:

#### **Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտությունը որոշումը (հղում պար. 7)**

- Ա4. Աուդիտորի փորձագետի կարիք կարող է առաջանալ հետևյալ հանգամանքներից մեկում կամ ավելում աուդիտորին օժանդակելու համար՝
- կազմակերպության և դրա միջավայրի, այդ թվում՝ ներքին վերահսկողության համակարգի ընկալումը:
  - էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերումը և գնահատումը:
  - Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում գնահատված ռիսկերի դեմ ընդհանուր պատասխանների որոշումը և իրականացումը:
  - հավաստիացման մակարդակում գնահատված ռիսկերին պատասխանելու նպատակով վերահսկողության ստուգումներից կամ համապարփակ ընթացակարգերից բաղկացած հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծում և իրականացումը:
  - Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք կազմելու ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատումը:
- Ա5. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը կարող են մեծանալ, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար ղեկավարությանը անհրաժեշտ են հաշվապահությունից բացի այլ բնագավառում փորձագիտական գիտելիքներ, օրինակ՝ քանի որ դա որոշակի բարդություն է ենթադրում, կամ ղեկավարությունը չի տիրապետում մասնագիտացման այդ բնագավառում գիտելիքների: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս ղեկավարությունը չի տիրապետում անհրաժեշտ գիտելիքներին, այդ ռիսկերին անդրադառնալու համար կարող է օգտագործվել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը: Տեղին վերահսկողության օղակները, ներառյալ՝ այն օղակները, որոնք առնչվում են ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հետ,

<sup>4</sup> Օրինակ՝ <<Աուդիտի մասնագետների բանիմացության պահանջներ>> Կրթության միջազգային ստանդարտ 8-ը կարող է օգտակար լինել:

Եթե այդպիսիք առկա են, նույնպես կարող են նվազեցնել էական խեղաթյուրման ռիսկը:

Ա6. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը ընդգրկում է հաշվապահությունից բացի այլ ոլորտի մասնագիտացված գիտելիքների օգտագործում, ապա աուդիտորը, լինելով հմուտ հաշվապահական հաշվառման մեջ և աուդիտում, կարող է չտիրապետել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար անհրաժեշտ գիտելիքների: Առաքելության բաժնետիրոջից պահանջվում է բավարարվել այն մասին, որ առաքելության թիմը և աուդիտորի ցանկացած փորձագետ, որը առաքելության թիմի անդամ չէ, միասին ունենան համապատասխան բանիմացություն և ունակություններ՝ աուդիտի առաքելության իրականացման համար<sup>5</sup>: Հետագայում աուդիտորից պահանջվում է պարզել առաքելության իրականացման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալները<sup>6</sup>: Աուդիտորի որոշումը աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործման վերաբերյալ, և, այդ դեպքում, երբ և ինչ ծավալներով, օժանդակում է աուդիտորին այդ պահանջներին համապատասխանելու հարցում: Աուդիտի ընթացքում կամ հանգամանքների փոփոխման դեպքում կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ, որպեսզի աուդիտորը վերանայի աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործման վերաբերյալ ավելի իր վաղ ընդունած որոշումները:

Ա7. Հնարավոր է, որ այն աուդիտորը, որը փորձագետ չէ հաշվապահական հաշվառումից և աուդիտից տարբեր համապատասխան ոլորտում, այնուամենայնիվ, կարողանա բավականաչափ ընկալել այդ ոլորտը, որպեսզի կարողանա իրականացնել աուդիտը առանց աուդիտորի փորձագետի: Այդ ընկալումը կարող է ձեռք բերվել, օրինակ, հետևյալ միջոցներով՝

- փորձառություն այնպիսի կազմակերպությունների աուդիտում, որոնք պահանջում են նույնպիսի գիտելիքներ իրենց ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար,
- կրթություն կամ մասնագիտական զարգացում կոնկրետ բնագավառում: Դա կարող է ներառել պաշտոնական դասեր կամ տվյալ ոլորտում մասնագիտացած անհատների հետ քննարկումներ՝ ուժեղացնելու համար աուդիտորի հմտությունը այդ ոլորտի խնդիրների հետ ինքնուրույն առնչվելու նպատակով: Այդպիսի քննարկումը տարբերվում է աուդիտորի փորձագետի հետ խորհրդակցությունից, որը վերաբերում է առաքելության ընթացքում հանդիպած հանգամանքների կոնկրետ իրավիճակին, երբ այդ փորձագետը տեղեկացված է բոլոր առնչվող փաստերի մասին, որոնք թույլ են տալիս փորձագետին տեղեկացված խորհուրդ տալ կոնկրետ խնդրի վերաբերյալ<sup>7</sup>,
- քննարկումներ նմանատիպ առաքելություններ իրականացրած աուդիտորների հետ:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 220, 14 պարագրաֆ

<sup>6</sup> ԱՄՍ 300 << Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը >>, 8(ե) պարագրաֆ

<sup>7</sup> ԱՄՍ 220, Ա21 պարագրաֆ

Ա8. Այլ դեպքերում, այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կամ ընտրել օգտագործել աուդիտորի փորձագետ՝ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու օժանդակելու նպատակով: Աուդիտորի փորձագետ օգտագործելու մասին որոշումը կայացնելիս, պետք է նկատի ունենալ.

- արդյոք ղեկավարությունը օգտվել է ղեկավարության փորձագետից ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ, (հղում պար. Ա9),
- խնդրի բնույթը և նշանակալիությունը, այդ թվում դրա բարդությունը,
- խնդրում էական խեղաթյուրման ռիսկերը,
- հայտնաբերված ռիսկերին պատասխանելու ընթացակարգերի ակնկալվող բնույթը, այդ թվում՝ այդպիսի խնդիրների հետ կապված փորձագետների աշխատանքի հետ աուդիտորի ծանոթությունը և փորձը, և աուդիտորական ապացույցների այլընտրանքային աղբյուրների հնարավորությունը:

Ա9. Երբ ղեկավարությունը օգտվել է ղեկավարության փորձագետից ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ, աուդիտորի փորձագետի օգտագործման վերաբերյալ աուդիտորի որոշման վրա կարող են ազդել այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են՝

- ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները,
- արդյոք ղեկավարության փորձագետը հանդիսանում է կազմակերպության աշխատակից, թե համապատասխան ծառայություններ մատուցելու նպատակով կազմակերպության կողմից հրավիրված կողմ է,
- որքանով ղեկավարությունը կարող է վերահսկել կամ ազդել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի վրա,
- ղեկավարության փորձագետի բանիմացությունը և հմտությունները,
- արդյոք ղեկավարության փորձագետը ենթարկվում է տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ արդյունաբերական պահանջների,
- կազմակերպության ներսում ցանկացած վերահսկողություն ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի վրա:

ԱՄՍ 500<sup>8</sup>-ը ներառում է պահանջներ և ուղեցույց՝ կապված նրա հետ, թե ինչպես են ազդում ղեկավարության փորձագետի բանիմացությունը, հմտությունները և օբյեկտիվությունը աուդիտորական ապացույցների արժանահավատության վրա:

**Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը** (հղում պար. 8:)

Ա10. Սույն ԱՄՍ-ի 9-13 պարագրաֆների պահանջների հետ կապված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալը կարող է փոփոխվել՝ կախված հանգամանքներից: Օրինակ՝ հետևյալ գործոնները կարող են առաջարկել այլ կամ ավելի խորը ընթացակարգերի կարիք, քան այլապես կկատարվ էին՝

- աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը կապված է նշանակալի խնդրի հետ, որը ներառում է սուբյեկտիվ և բարդ դատողություններ,

<sup>8</sup> ԱՄՍ 500, 8 պարագրաֆ



- աուդիտորը նախկինում չի օգտագործել աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը և չունի որևէ նախնական տեղեկություն այդ փորձագետի բանիմացության, հմտությունների և օբյեկտիվության մասին,
- աուդիտորի փորձագետը իրականացում է ընթացակարգեր, որոնք անբաժանելի են աուդիտից, այլ ոչ խորհուրդ տալիս առանձին խնդրի վերաբերյալ,
- փորձագետը հանդիսանում է աուդիտորի արտաքին փորձագետ, և հետևաբար, չի ենթարկվում ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին:

*Աուդիտորական ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականություն և ընթացակարգեր (հղում՝ պար. 8(ե))*

Ա11. Աուդիտորի ներքին փորձագետը կարող է լինել աուդիտորական ընկերության բաժնետեր կամ աշխատակից, այդ թվում՝ ժամանակավոր աշխատակից, և, հետևաբար, ենթարկվել այդ ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին՝ համաձայն ՈՎՄՍ 1<sup>9</sup>-ի կամ ազգային պահանջների, որոնք նվազագույնը նույնքան խիստ են<sup>10</sup>: Այլընտրանքային դեպքում, աուդիտորի ներքին փորձագետը կարող է լինել ցանցային ընկերության բաժնետեր կամ աշխատակից, այդ թվում՝ ժամանակավոր աշխատակից, և այդ ընկերությունը կարող է ենթարկվել աուդիտորական ընկերության հետ ընդհանուր որակի վերահսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին:

Ա12. Աուդիտորի արտաքին փորձագետը չի հանդիսանում առաքելության թիմի անդամ և չի ենթարկվում որակի վերահսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին՝ համաձայն ՈՎՄՍ 1<sup>11</sup>-ի: Որոշ իրավական դաշտերում, այնուամենայնիվ, օրենքով կամ այլ իրավական ակտով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի արտաքին փորձագետը համարվի առաքելության թիմի անդամ, և, հետևաբար, ենթարկվի համապատասխան վարքագծի կանոնների պահանջներին, այդ թվում՝ նրանց, որոնք կապված են անկախության և այլ մասնագիտական պահանջների հետ՝ համաձայն այդ օրենքի կամ իրավական ակտի:

Ա13. Առաքելության թիմերը իրավասու են վստահել ընկերության որակի վերահսկողության համակարգին՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ ընկերության կամ այլ կողմերի կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը այլ բան է ենթադրում<sup>12</sup>: Այդ վստահության խորությունը հանգամանքների հետ փոփոխվում է, և կարող է ազդեցություն ունենալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի և ծավալի վրա՝ կապված այնպիսի հարցերի հետ, ինչպիսիք են՝

- բանիմացություն և հմտություններ՝ աշխատանքի ընդունման և վերապատրաստման միջոցով,

<sup>9</sup> ՈՎՄՍ 1 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>, 12(գ) պարագրաֆ

<sup>10</sup> ԱՄՍ 220, 2 պարագրաֆ

<sup>11</sup> ՈՎՄՍ 1, 12(գ) պարագրաֆ

<sup>12</sup> ԱՄՍ 220, 4 պարագրաֆ

- օբյեկտիվություն: Աուդիտորի ներքին փորձագետները ենթարկվում են համապատասխան վարքագծի կանոնների պահանջներին, այդ թվում նրանց, որոնք կապված են անկախության հետ,
- աուդիտորի կողմից աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը: Օրինակ՝ ընկերության վերապատրաստման ծրագրերը թույլ են տալիս աուդիտորի ներքին փորձագետներին հասկանալ իրենց մասնագիտացման և աուդիտի գործընթացի միջև փոխկապակցվածությունը: Վստահությունը այդպիսի վերապատրաստման կամ ընկերության այլ գործընթացների հանդեպ, ինչպիսիք են աուդիտորի ներքին փորձագետների աշխատանքի դիտարկման արձանագրությունները, կարող է ազդել աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատման համար աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի և ծավալի վրա,
- հետևում կանոնակարգող և իրավական պահանջներին՝ մոնիտորինգի գործընթացների միջոցով,
- համաձայնություն աուդիտորի փորձագետի հետ:

Այսպիսի վստահությունը չի նվազեցնում սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին համապատասխանելու աուդիտորի պատասխանատվությունը:

**Աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, ունակությունները և օբյեկտիվությունը (հղում պար. 9)**

Ա14. Աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, հմտությունները և օբյեկտիվությունը հանդիսանում են գործոններ, որոնք նշանակալիորեն ազդում են նրա վրա, թե արդյոք աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտորի նպատակներին: Բանիմացությունը կապված է աուդիտորի փորձագետի փորձառության բնույթի և մակարդակի հետ: Հմտությունը կապված է աուդիտորի փորձագետի կողմից առաքելության պայմաններում այդ բանիմացությունը գործի դնելու կարողության հետ: Հմտության վրա ազդող գործոնները կարող են ներառել, օրինակ, աշխարհագրական տեղակայումը, ինչպես նաև ժամանակի և ռեսուրսների առկայությունը: Օբյեկտիվությունը կապված է աուդիտորի փորձագետի մասնագիտական կամ գործարար դատողության վրա շեղման, շահերի բախման կամ այլոց ազդեցության հնարավոր էֆֆեկտների հետ:

Ա15. Աուդիտորի փորձագետի բանիմացության, հմտությունների և օբյեկտիվության վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է ստացվել բազմաթիվ աղբյուրներից, ինչպիսիք են՝

- անձնական փորձը այդ փորձագետի նախկին աշխատանքի հետ,
- քննարկումներ այդ փորձագետի հետ,
- քննարկումներ այլ աուդիտորների հետ կամ այլոց հետ, որոնք ծանոթ են այդ փորձագետի աշխատանքի հետ,
- այդ փորձագետի որակավորումների, մասնագիտական մարմիններում կամ արդյունաբերական ասոցիացիաներում անդամակցության, տվյալ աշխատանքով զբաղվելու լիցենզիայի մասին իմացությունը կամ արտաքին ծանոթության այլ ձևեր,
- հրատարակված աշխատություններ և գրքեր, որոնք գրվել են այդ փորձագետի կողմից,

- աուդիտորական ընկերության որակի վերահսկողության քաղաքականությունը և ընթացակարգերը (հղում պար. Ա11-Ա13):

Ա16. Աուդիտորի փորձագետի բանիմացության, հմտությունների և օբյեկտիվության գնահատման վերաբերյալ հարցերը կապված են նրա հետ, թե արդյոք այդ փորձագետի աշխատանքը ենթարկվում է տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ արդյունաբերական պահանջների, օրինակ՝ մասնագիտական վարքագծի ստանդարտները և այլ՝ մասնագիտական մարմնում կամ արդյունաբերական ասոցիացիայում անդամակցության պահանջները, լիցենզավորման մարմնի կրեդիտավորման ստանդարտները կամ օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջները:

Ա17. Նույն թեմայի հետ կապված այլ հարցերը ներառում են՝

- աուդիտորի փորձագետի բանիմացության առնչությունը այն խնդրին, որի համար այդ փորձագետի աշխատանքը պետք է օգտագործվի՝ ներառյալ փորձագետի բնագավառում ցանկացած մասնագիտական ուղղվածություն: Օրինակ՝ մի կոնկրետ ակտուար մաթեմատիկայի մասնագետ կարող է մասնագիտանալ գույքի և դժբախտ պատահարների ապահովագրության մեջ, սակայն սահմանափակ փորձ ունենալ թոշակների հաշվարկման մեջ,
- համապատասխան հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի պահանջների վերաբերյալ աուդիտորի փորձագետի բանիմացությունը, օրինակ՝ այն ենթադրությունների և մեթոդների, կիրառելի լինելու դեպքում նաև մոդելների իմացությունը, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներին,
- արդյոք անսպասելի իրադարձությունները, պայմանների փոփոխությունները կամ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները ազդարարում են, որ աուդիտի առաջընթացին զուգահեռ կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ վերանայելու աուդիտորի փորձագետի բանիմացության, հմտությունների և օբյեկտիվության մասին սկզբնական գնահատումը:

Ա18. Հանգամանքների մի լայն շրջանակ կարող է վտանգել օբյեկտիվությունը. օրինակ՝ սեփական շահի վտանգները, պրոպագանդայի վտանգները, ծանոթության վտանգները, ինքնանայման վտանգները և վախեցնելու վտանգները: Նախազգուշական միջոցները հնարավորություն են ընձեռում վերացնել կամ նվազեցնել այդպիսի վտանգները, և կարող են ստեղծվել արտաքին կառույցների (օրինակ՝ աուդիտորի փորձագետի մասնագիտության, օրենսդրությանը կամ այլ իրավական ակտերի) կամ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքային միջավայրի (օրինակ՝ որակի վերահսկողության քաղաքականության և ընթացակարգերի) կողմից: Հնարավոր է նաև կոնկրետ աուդիտորական առաքելությանը հատուկ նախազգուշական միջոցների առկայությունը:

Ա19. Օբյեկտիվության համար վտանգների նշանակալիության գնահատումը, ինչպես նաև նախազգուշական միջոցի անհրաժեշտությունը կարող է կախված լինել աուդիտի ենթատեքստում աուդիտորի փորձագետի դերից և նրա աշխատանքի նշանակալիությունից: Կարող են լինել որոշ դեպքեր, երբ նախազգուշական

միջոցները չեն կարող նվազեցնել վտանգները մինչև ընդունելի մակարդակ. օրինակ՝ առաջարկվող աուդիտորի փորձագետը մի անհատ է, որը նշանակալի դեր է խաղացել աուդիտի ենթարկվող տեղեկատվության պատրաստման գործում, այսինքն՝ եթե աուդիտորի փորձագետը ղեկավարության փորձագետ է:

Ա20. Աուդիտորի արտաքին փորձագետի օբյեկտիվությունը գնահատելիս, կարելի է՝

(ա) հարցնել կազմակերպությանը աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ նրա այնպիսի հայտնի շահերի կամ հարաբերությունների մասին, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ այդ փորձագետի օբյեկտիվության վրա,

(բ) քննարկել այդ փորձագետի հետ բոլոր հնարավոր նախազգուշական միջոցները, այդ թվում ցանկացած մասնագիտական պահանջներ, որոնք կիրառելի են այդ փորձագետի համար և գնահատել՝ արդյոք այդ նախազգուշական միջոցները տեղին են՝ վտանգները ընդունելի մակարդակի հասցնելու համար: Աուդիտորի փորձագետի հետ քննարկման ենթակա շահերը և հարաբերությունները ներառում են՝

- ֆինանսական շահերը,
- գործնական և անձնական հարաբերությունները,
- փորձագետի կողմից տրամադրված այլ ծառայությունների տրամադրումը՝ ներառյալ նաև կազմակերպությունների կողմից՝ այն դեպքում, երբ արտաքին փորձագետը կազմակերպություն է:

Որոշ դեպքերում կարող է հարկ լինել նաև, որ աուդիտորը իր արտաքին փորձագետից ձեռք բերի նամակ-ծանուցագիր կազմակերպության հետ կապված իրեն հայտնի իր ցանկացած շահի կամ հարաբերության մասին:

### **Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնում (հղում պար. 10)**

Ա21. Աուդիտորը կարող է տեղեկանալ աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի վերաբերյալ Ա7 պարագրաֆի մեջ նկարագրված միջոցներով կամ այդ փորձագետի հետ քննարկումների միջոցով:

Ա22. Աուդիտորի ըմբռնմանը առնչվող՝ աուդիտորի փորձագետի ոլորտի հարցերը ներառում են՝

- արդյո՞ք այդ փորձագետի ոլորտը ներառում է աուդիտին առնչվող ճյուղեր, (հղում պար. Ա17),
- արդյո՞ք որևէ մասնագիտական կամ այլ ատանդարտներ և իրավական և օրենսդրական պահանջներ կիրառելի են,
- ինչպիսի՞ ենթադրություններ և մեթոդներ, ինչպես նաև, կիրառելի լինելու դեպքում, մոդելներ են օգտագործվում աուդիտորի փորձագետի կողմից, արդյո՞ք դրանք ընդհանրորեն ընդունված են փորձագետի ոլորտում և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվողականության նպատակներին,
- աուդիտորի փորձագետի օգտագործած ներքին և արտաքին տվյալների և տեղեկատվության բնույթը:

### **Աուդիտորի փորձագետի հետ համաձայնությունը (հղում պար. 11)**

Ա23. Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները կարող են նշանակալիորեն փոփոխվել՝ ըստ հանգամանքների, ճիշտ այնպես, ինչպես աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերն ու պարտականությունները, ինչպես նաև աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև հաղորդակցության բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալները: Հետևաբար պահանջվում է, որպեսզի աուդիտորը և աուդիտորի փորձագետը համաձայնության գան այդ հարցերի շուրջ՝ անկախ նրանից, թե փորձագետը աուդիտորի արտաքին փորձագետն է, թե՛ ներքին:

Ա24. Պարագրաֆ 8-ում նշված խնդիրները կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև համաձայնության մանրամասների և պաշտոնակա- նության մակարդակի վրա, այդ թվում նրա վրա, թե արդյոք արժե, որ համաձայ- նությունը լինի գրավոր: Օրինակ՝ հետևյալ գործոնները անհրաժեշտություն են առաջացնում, որ համաձայնությունը լինի ավելի մանրամասն, քան այլապես այն կլիներ, կամ որպեսզի համաձայնությունը լինի գրավոր՝

- աուդիտորի փորձագետը մուտք է ունենալու դեպի կազմակերպության զգայուն և գաղտնի տեղեկատվությունը,
- աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերն ու պարտականությունները տարբերվում են սովորաբար սպասելիներից,
- կիրառելի են բազմակի իրավական դաշտերի օրինական և կարգավորող պահանջներ,
- այն խնդիրը, որին վերաբերում է աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը առանձնակի բարդ է,
- աուդիտորը նախկինում չի օգտագործել այդ փորձագետի կողմից կատարված աշխատանքը:
- աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի ծավալը և նշանակալիությունը աուդիտի ենթատեքստում մեծ է:

Ա25. Աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև համաձայնությունը հաճախ լինում է նամակ-պարտավորագրի ձևով: Հավելվածը թվարկում է այն կետերը, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել այդպիսի նամակ-պարտավորագրում կամ աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ համաձայնության որևէ այլ ձևում ներառելու համար:

Ա26. Եթե չկա գրավոր համաձայնություն աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև, ապա համաձայնության ապացույցը կարող է ներառվել, օրինակ, հետևյալ փաստաթղթերում՝

- պլանավորման մեմորանդում կամ դրա հետ կապված աշխատանքային թղթեր, ինչպես օրինակ՝ աուդիտի ծրագիրը,
- աուդիտորի ընկերության քաղաքականությունը և ընթացակարգերը: Աուդիտի ներքին փորձագետի դեպքում, սահմանված քաղաքականությունը և ընթացա- կարգերը, որոնց այդ փորձագետը ենթարկվում է, կարող են ներառել կոնկրետ քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ կապված այդ փորձագետի աշխատանքի հետ: Աուդիտորի աշխատանքային թղթերում փաստաթղթավորման ծավալը կախված է այդպիսի քաղաքականության և ընթացակարգերի բնույթից: Օրինակ՝ աուդիտորի աշխատանքային թղթերում որևէ փաստաթղթավորում պարտադիր

չէ, եթե աուդիտորական ընկերությունը ունի մանրամասն արձանագրություններ այն հանգամանքների վերաբերյալ, որոնցում այդպիսի փորձագետի աշխատանքն օգտագործվում է:

*Աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները* (հղում պար. 11(ա))

Ա27. Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի բնույթի, շրջանակների և նպատակների վերաբերյալ համաձայնության գալիս հաճախ կարող է տեղին լինել ներառել քննարկումներ ցանկացած տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ արդյունաբերական պահանջների մասին, որոնց փորձագետը ենթարկվելու է:

*Համապատասխան դերեր և պարտականություններ* (հղում պար. 11(բ))

Ա28. Աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերի ու պարտականությունների վերաբերյալ համաձայնությունը կարող է ներառել՝

- տեղեկատվություն այն մասին, թե արդյոք աուդիտորը կամ աուդիտորի փորձագետը կկատարի աղբյուրային տվյալների մանրամասն ստուգում,
- համաձայնություն, որ աուդիտորը քննարկի աուդիտորի փորձագետի հայտնաբերած տվյալները կամ եզրահանգումները կազմակերպության և այլոց հետ, և անհրաժեշտության դեպքում ներառի այդ փորձագետի հայտնաբերած տվյալների կամ եզրահանգումների մանրամասները աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխված կարծիքի համար հիմքերում, (հղում պար. Ա42),
- ցանկացած համաձայնություն, որ աուդիտորի փորձագետին տեղեկացվի իր աշխատանքի վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների մասին:

*Աշխատանքային թղթեր*

Ա29. Աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերի ու պարտականությունների վերաբերյալ համաձայնությունը կարող է նաև ներառել համաձայնություն մեկը դեպի մյուսի աշխատանքային թղթեր մուտք ունենալու կամ դրանից հրաժարվելու մասին: Երբ աուդիտորի փորձագետը առաքելության թիմի անդամ է, այդ փորձագետի աշխատանքային թղթերը աուդիտի փաստաթղթավորման մաս են կազմում: Աուդիտորի արտաքին փորձագետների աշխատանքային թղթերը հանդիսանում են իրենց սեփականությունը և աուդիտի փաստաթղթավորման մաս չեն կազմում, բացառությամբ եթե դրա հակառակի մասին կա համաձայնություն:

*Հաղորդակցում* (հղում պար. 11(գ))

Ա30. Արդյունավետ երկկողմանի հաղորդակցումը դյուրինացում է աուդիտորի փորձագետի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի և ծավալների համապատասխան ինտեգրումը աուդիտի վրա կատարված այլ աշխատանքին, ինչպես նաև աուդիտորի փորձագետի նպատակների համապատասխան ձևափոխումը աուդիտի ընթացքում: Օրինակ՝ երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը կապված է նշանակալի ռիսկի մասին աուդիտորի եզրահանգումների հետ, տեղին կլինի ներկայացնել և՛ պաշտոնական գրավոր հաշվետվություն այդ փորձագետի

աշխատանքը եզրափակելիս, և՛ բանավոր հաշվետվություններ՝ նրա աշխատանքի ընթացքին զուգահեռ: Աուդիտորի փորձագետի հետ հաղորդակցվող կոնկրետ բաժնետերերի կամ աշխատակիցների որոշումը, ինչպես նաև այդ փորձագետի և կազմակերպության հաղորդակցման ընթացակարգերի որոշումը օժանդակում է ժամանակին և արդյունավետ հաղորդակցմանը, հատկապես երբ խոսքը վերաբերում է մեծ առաքելություններին:

*Գաղտնիություն (հղում՝ պար. 11(դ))*

Ա31. Անհրաժեշտ է, որպեսզի համապատասխան մասնագիտական վարքագծի պահանջների դրույթները, որոնք կիրառելի են աուդիտորի համար, կիրառելի լինեն նաև աուդիտորի փորձագետի համար: Օրենքով կամ իրավական ակտով կարող են պարտադրվել նաև լրացուցիչ պահանջներ: Կազմակերպությունը կարող է նաև պահանջել, որպեսզի գաղտնիության առանձին դրույթներ համաձայնեցվեն աուդիտորի արտաքին փորձագետների հետ:

**Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը** (հղում՝ պար. 12)

Ա32. Աուդիտորի կողմից աուդիտորի փորձագետի բանիմացության, հմտությունների և օբյեկտիվության գնահատումը, աուդիտորի ծանոթությունը աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի հետ, ինչպես նաև աուդիտորի փորձագետի կողմից կատարված աշխատանքի բնույթը ազդում են այդ փորձագետի՝ աուդիտորի նպատակների համար կատարած աշխատանքի համապատասխանության գնահատման աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակացույցի և ծավալների վրա:

*Աուդիտորի փորձագետի հայտնաբերած տվյալներ և եզրահանգումները* (հղում՝ պար. 12(ա))

Ա33. Աուդիտորի փորձագետի՝ աուդիտորի նպատակների համար կատարած աշխատանքի համապատասխանության գնահատման առանձնահատուկ ընթացակարգերը ներառում են՝

- աուդիտորի փորձագետի հարցադրումներ,
- աուդիտորի փորձագետի աշխատանքային թղթերի և հաշվետվությունների վերանայում,
- հաստատող ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ՝
  - աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի դիտարկում,
  - հրապարակված տվյալների, ինչպես օրինակ՝ հեղինակային, լիազորված աղբյուրներից ստացված վիճակագրական հաշվետվությունների ուսումնասիրություն,
  - համապատասխան հարցերի հաստատում երրորդ կողմերի կողմից,
  - մանրամասն վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում, և
  - վերահաշվարկների իրականացում,
- քննարկումներ համապատասխան մասնագիտացմամբ այլ փորձագետի հետ, երբ, օրինակ, աուդիտորի փորձագետի հայտնաբերած տվյալները կամ եզրահանգումները չեն համապատասխանում այլ աուդիտորական ապացույցներին,

- աուդիտորի փորձագետի հաշվետվության քննարկում ղեկավարության հետ:

Ա34. Աուդիտորի փորձագետի հայտնաբերած տվյալների կամ եզրահանգումների համապատասխանությունը և ողջամտությունը գնահատելիս՝ անկախ նրանից՝ դրանք հաշվետվության մեջ են, թե՛ այլ տեսքով, համապատասխան գործոնները ներառում են, թե արդյոք դրանք՝

- ներկայացված են այնպես, որ համապատասխանում են աուդիտորի փորձագետի մասնագիտության կամ արդյունաբերության ցանկացած ստանդարտի,
- հստակորեն արտահայտված են՝ ներառյալ հղումը աուդիտորի հետ համաձայնեցրած նպատակներին, կատարված աշխատանքի շրջանակներին և կիրառված ստանդարտներին,
- հիմնված են համապատասխան ժամանակաշրջանի վրա և հաշվի են առնում հետագա իրադարձությունները՝ կիրառելի լինելու դեպքում,
- ենթակա են օգտագործման որևէ վերապահման, սահմանափակման կամ կրճատման, և, այդպես լինելու դեպքում, արդյոք դա հետևանքներ ունի աուդիտորի համար,
- հիմնված են աուդիտորի փորձագետին հանդիպած սխալների և շեղումների մասին քննարկման վրա:

*Ենթադրություններ, մեթոդներ և աղբյուրի տվյալներ*

### **Ենթադրություններ և մեթոդներ (հղում՝ պար. 12(բ))**

Ա35. Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը կայանում է նրանում, որ գնահատի հիմքում ընկած այն ենթադրությունները և մեթոդները, ներառյալ՝ մոդելները, եթե կիրառելի են, որոնք օգտագործվում են ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելիս, հավանական է, որ աուդիտորի ընթացակարգերը առաջնային կերպով ուղղված լինեն այն գնահատմանը, թե արդյոք աուդիտորի փորձագետը համապատասխան կերպով ստուգել է այդ ենթադրությունները և մեթոդները: Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը կայանում է նրանում, որ աուդիտորի գնահատում կատարի՝ ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի՝ համեմատելու համար ղեկավարության գնահատման հետ, ապա հավանական է, որ աուդիտորի ընթացակարգերը առաջնային կերպով ուղղված լինեն աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործված ենթադրությունների և մեթոդների, ներառյալ՝ մոդելների, եթե կիրառելի են, գնահատմանը:

Ա36. ԱՄՍ 540<sup>13</sup>-ը քննարկում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս ղեկավարության կողմից օգտագործվող ենթադրությունները և մեթոդները՝ ներառյալ, որոշ դեպքերում, շատ մասնագիտացած և կազմակերպության կողմից ստեղծված մոդելների օգտագործումը: Չնայած նրան, որ այդ քննարկումը գրված է ղեկավարության ենթադրությունների և մեթոդների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ենթատեքստում՝ այն կարող է նաև օժանդակել աուդիտորին աուդիտորի փորձագետի ենթադրությունները և մեթոդները գնահատելիս:

<sup>13</sup> ԱՄՍ 540 <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>, 8, 13 և 15 պարագրաֆներ



- Ա37. Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրությունների և մեթոդների օգտագործում, աուդիտորի կողմից այդ ենթադրությունների և մեթոդների գնահատման գործոնները ներառում են, թե արդյոք դրանք՝
- ընդհանրորեն ընդունված են աուդիտորի փորձագետի ոլորտում,
  - համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին,
  - կախված են մասնագիտացված մոդելների օգտագործումից, և
  - համապատասխանում են ղեկավարության ենթադրություններին և մեթոդներին, իսկ եթե ոչ, ապա տարբերությունների պատճառը և հետևանքները:

**Աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործվող աղբյուրի տվյալները** (հղում պար. 12(գ))

- Ա38. Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը ներառում է աղբյուրի այնպիսի տվյալների օգտագործում, որոնք նշանակալի են այդ փորձագետի աշխատանքի համար, այդ տվյալները ստուգելու համար կարող են օգտագործվել հետևյալ ընթացակարգերի կարգի ընթացակարգեր՝
- տվյալների ստեղծման աղբյուրի ուսումնասիրություն, նարառյալ՝ տվյալների ներքին վերահսկողության օղակների ըմբռնում, կիրառելի լինելու դեպքում նաև դրանց ստուգում, և համապատասխան դեպքերում դրանց փոխանցում փորձագետին,
  - տվյալների վերանայում՝ դրանց ամբողջականության և ներքին համապատասխանությունը ստուգելու համար:

Ա39. Շատ դեպքերում աուդիտորը կարող է փորձարկել աղբյուրի տվյալները: Սակայն այլ դեպքերում, երբ աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործվող աղբյուրի տվյալների բնույթը առանձնապես տեխնիկական է՝ կապված այդ փորձագետի ոլորտի հետ, աղբյուրի տվյալները կարող են փորձարկվել այդ փորձագետի կողմից: Եթե աուդիտորի փորձագետը փորձարկել է աղբյուրի տվյալները, աուդիտորի կողմից այդ փորձագետին հարցաքննումը, կամ այդ փորձագետի ստուգումների հանդեպ վերահսկողությունը կամ դրանց վերանայումը կարող է համարվել լավ միջոց՝ աուդիտորի կողմից տվյալների համապատասխանությունը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը գնահատելու համար:

*Ոչ համապատասխան աշխատանք* (հղում պար. 13)

Ա40. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը չի համապատասխանում աուդիտորի նպատակներին և աուդիտորը չի կարող լուծել այդ հարցը 13-րդ պարագրաֆի մեջ նկարագրված լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով, որոնք կարող են ներառել և՛ աուդիտորի, և՛ աուդիտորի փորձագետի կողմից իրականացվելիք հետագա աշխատանք, կամ այլ փորձագետի աշխատանքի ընդունում կամ նշանակում, ապա կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխված կարծիք

արտահայտելու՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի, քանի որ աուդիտորը ձեռք չի բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույց<sup>14</sup>:

**Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության մեջ** (հղում պար. 14-15)

Ա41. Որոշ դեպքերում օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել հղում կատարել աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին, օրինակ՝ հանրային ոլորտում թափանցիկության նպատակով:

Ա42. Որոշ հանգամանքներում կարող է հարկ առաջանալ ձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացության մեջ աուդիտորի փորձագետին հղում կատարելու, որպեսզի բացատրվի ձևափոխման բնույթը: Այդպիսի հանգամանքներում աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորի փորձագետի թույլտվությունը՝ մինչ նման հղում կատարելը:

**Հավելված**

(հղում պար. Ա25:)

**Աուդիտորի և աուդիտորի արտաքին փորձագետի միջև համաձայնության նկատառումներ**

Սույն հավելվածը թվարկում է այն հարցերը, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ ցանկացած համաձայնության մեջ ներառելու համար: Հետևյալ ցանկը ցուցադրական է և ամբողջական չէ. այն ստեղծված է միայն որպես ուղեցույց, որը կարող է օգտագործվել սույն ԱՄՍ-ում նշված նկատառումների հետ համատեղ: Առաքելության հանգամանքներից է կախված, թե արդյոք արժե ներառել կոնկրետ հարցեր համաձայնության մեջ: Ցանկը կարող է նաև օգտակար լինել այն ժամանակ, երբ որոշվում են աուդիտորի ներքին փորձագետի հետ համաձայնության մեջ ներառման ենթակա խնդիրները:

**Աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները**

- աուդիտորի արտաքին փորձագետի կողմից կատարվելիք ընթացակարգերի բնույթը և շրջանակները,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքի նպատակները էականության և ռիսկերի քննարկման ենթատեքստում, երբ ռիսկը վերաբերում է այն խնդրին, որին հետ կապված է աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքը, ինչպես նաև, համապատասխան դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների ենթատեքստում,

<sup>14</sup> ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, 6(բ) պարագրաֆ

- ցանկացած տեխնիկական գործունեության ստանդարտներ կամ այլ մասնագիտական կամ արդյունաբերական պահանջներ, որոնց հետևելու է աուդիտորի արտաքին փորձագետը,
- այն ենթադրությունները և մեթոդները, կիրառելի լինելու դեպքում նաև մոդելները, որոնք օգտագործվելու են աուդիտորի փորձագետի կողմից, և դրանց լիազորությունը,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքի թեմատիկ խնդրի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը կամ, կիրառելի լինելու դեպքում, փորձարկման ժամանակահատվածը, ինչպես նաև հետագա իրադարձությունների վերաբերյալ պահանջները:

### **Աուդիտորի և աուդիտորի արտաքին փորձագետի համապատասխան դերերն ու պարտականությունները**

- աուդիտի և հաշվապահական հաշվառման կիրառելի ստանդարտները, ինչպես նաև կարգավորող և իրավական պահանջները,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի համաձայնությունը, որ աուդիտորը նախամտված կերպով օգտագործի այդ փորձագետի հաշվետվությունը, այդ թվում՝ կատարի ցանկացած հղում դեպի դա, կամ դրա բացահայտում ներկայացնի այլոց, օրինակ՝ անհրաժեշտության դեպքում, հղում դեպի դա աուդիտորական եզրակացության՝ ձևափոխված կարծիքի համար հիմքերում, կամ ծանոթացում այդ մասին ղեկավարությանը կամ աուդիտի հանձնաժողովին,
- աուդիտորի կողմից աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքի վերանայման բնույթը և ծավալները,
- արդյոք աուդիտորը կամ աուդիտորի արտաքին փորձագետը փորձարկելու են աղբյուրի տվյալները,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի մուտքի հնարավորությունը կազմակերպության գրանցումներին, ֆայլերին, աշխատակազմին և այն փորձագետներին, որոնք նշանակված են կազմակերպության կողմից,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի և կազմակերպության միջև հաղորդակցման ընթացակարգերը,
- աուդիտորի և աուդիտորի արտաքին փորձագետի մուտքի հնարավորությունը՝ մեկը դեպի մյուսի աշխատանքային թղթեր,
- առաքելության ընթացքում և դրանից հետո աշխատանքային թղթերի սեփականությունը և վերահսկումը, ներառյալ՝ որևէ ֆայլի պահպանում,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը աշխատանքը պատշաճ հմտությամբ և հոգածությամբ կատարելու համար,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի բանիմացությունը և աշխատանքը իրականացնելու հմտությունը,
- այն ակնկալիքը, որ աուդիտորի արտաքին փորձագետի կօգտագործի իր ունեցած ամբողջ գիտելիքը՝ կապված աուդիտի հետ, կամ եթե ոչ՝ կտեղեկացնի այդ մասին աուդիտորին,
- ցանկացած սահմանափակում, որը վերաբերում է աուդիտորի արտաքին փորձագետի՝ աուդիտորական եզրակացության հետ կապված լինելուն,
- ցանկացած համաձայնությունը, որ աուդիտորի արտաքին փորձագետը կտեղեկացվի աուդիտորի՝ այդ փորձագետի աշխատանքի վերաբերյալ եզրահանգումների մասին:

### **Հաղորդակցում և հաշվետվությունների ներկայացում**

- Հաղորդակցման մեթոդներ և հաճախականություն, ներառյալ՝

- ինչպես են աուդիտորի արտաքին փորձագետի հայտնաբերած տվյալների կամ եզրահանգումների վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացվելու (օրինակ՝ գրավոր հաշվետվություն, բանավոր հաշվետվություն, անընդհատ ներկայացում առաքելության թիմին),
- առաքելության թիմի անդամ այն անհատների մատնանշում, որոնք կապ են պաշտպանելու աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ,
- երբ է աուդիտորի արտաքին փորձագետը վերջացնելու աշխատանքը և իր հայտնաբերած տվյալների կամ իր եզրահանգումների մասին հաշվետու լինելու աուդիտորին,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը՝ աշխատանքը վերջացնելու ցանկացած պոտենցիալ ուշացման, ինչպես նաև այդ փորձագետի հայտնաբերած տվյալների և եզրահանգումների ցանկացած պոտենցիալ վերապահման կամ սահմանափակման մասին պատշաճ կերպով հաղորդման համար,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետ պատասխանատվությունը, որպեսզի պատշաճ կերպով հաղորդի այն դեպքերի մասին, երբ կազմակերպությունը մուտքի հնարավորություն չի տալիս այդ փորձագետին դեպի կազմակերպության գրանցումները, ֆայլերը, աշխատակազմը և այն փորձագետները, որոնք նշանակված են կազմակերպության կողմից,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետ պատասխանատվությունը, որպեսզի հաղորդի աուդիտորին այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը փորձագետի համոզմամբ տեղին է այդ աուդիտի համար, ներառյալ՝ ցանկացած փոփոխություն նախկինում հաղորդած հանգամանքներում,
- աուդիտորի արտաքին փորձագետ պատասխանատվությունը, որպեսզի հաղորդի այն հանգամանքների մասին, որոնք կարող են վտանգ առաջացնել այդ փորձագետի օբյեկտիվության համար, ինչպես նաև համապատասխան ցանկացած նախազգուշական միջոցների մասին, որոնք կարող են վերացնել կամ նվազեցնել այդպիսի վտանգները՝ մինչ ընդունելի մակարդակ:

#### **Գաղտնիություն**

- Անհրաժեշտությունը, որ աուդիտորի փորձագետը ուսումնասիրի գաղտնիության պահանջները, այդ թվում՝
  - համապատասխան մասնագիտական վարքագծի կանոնների գաղտնիության դրույթները, որոնք կիրառելի են աուդիտորի համար,
  - լրացուցիչ պահանջներ, որոնք կարող են պարտադրվել օրենքով կամ իրավական ակտով, եթե այդպիսիք առկա են,
  - գաղտնիության առանձնահատուկ դրույթներ, որոնք պահանջվում են կազմակերպության կողմից, եթե այդպիսիք առկա են:

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 700

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
<b>Նպատակները.....</b>	6
<b>Սահմանումներ.....</b>	7-9
<b>Պահանջները</b>	
Ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում.....	10-15
Կարծիքի ձևը.....	16-19
Աուդիտորական եզրակացություն.....	20-45
Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված լրացուցիչ տեղեկատվություն .....	46-47
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ .....	Ա1-Ա3
Էական գործարքների և դեպքերի ազդեցության բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվության տրամադրած տեղեկատվությունում .....	Ա4
Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրություն .....	Ա5-Ա10
Կարծիքի ձևը.....	Ա11-Ա12
Աուդիտորական եզրակացություն.....	Ա13-Ա44
Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված լրացուցիչ տեղեկատվություն.....	Ա45-Ա51
Հավելված: Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրինակ	

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 700-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորման հարցում: Միաժամանակ այն սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում կազմվող աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը:
2. ԱՄՍ 705<sup>1</sup>-ը և ԱՄՍ 706<sup>2</sup>-ը սահմանում են, թե ինչպիսի փոփոխության են ենթարկվում աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխում է կարծիքը կամ ներառում է <<Հանգամանքները լուսաբանող>> կամ <<Այլ հանգամանքների>> պարագրաֆներ:
3. Սույն ԱՄՍ-ն գրված է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի համատեքստում: ԱՄՍ 800<sup>3</sup>-ը գործ ունի հատուկ նկատառումների հետ, որոնք վերաբերում են հատուկ նպատակի շրջանակներին համապատասխան կազմված ֆինանսական հաշվետվություններին: ԱՄՍ 805<sup>4</sup>-ը գործ ունի հատուկ նկատառումների հետ, որոնք վերաբերում են կամ առանձին ֆինանսական հաշվետվությանը կամ ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին:
4. Սույն ստանդարտը նպաստում է հետևողականության պահպանմանը աուդիտորական եզրակացության մեջ: Երբ աուդիտը իրականացվել է համաձայն ԱՄՍ-ների, հետևողականությունը աուդիտորական եզրակացության մեջ նպաստում է համաշխարհային շուկայում վստահության մեծացմանը՝ համաշխարհային մասշտաբով ճանաչված ստանդարտներին համապատասխան իրականացված աուդիտների նույնականացումը դարձնելով ավելի դյուրին: Այն նաև նպաստում է օգտագործողների ընկալման բարելավմանը և անսովոր իրավիճակների հայտնաբերմանը՝ դրանց տեղի ունենալուն պես:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

<sup>2</sup> ԱՄՍ 706 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

<sup>3</sup> ԱՄՍ 800 <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>>

<sup>4</sup> ԱՄՍ 805 <<Հատուկ նկատառումներ - առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ>>

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

## **Նպատակները**

6. Աուդիտորի նպատակներն են՝
  - (ա) կարծիք ձևավորել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա՝ կատարված եզրահանգումների ուսումնասիրության վրա, և
  - (բ) գրավոր հաշվետվության (եզրակացության) միջոցով հստակ արտահայտել այդ կարծիքը՝ նկարագրելով նաև այդ կարծիքի հիմնավորումը:

## **Սահմանումներ**

7. ԱՄՍ-ների նպատակով հետևյալ տերմինները ունեն ստորև նշված նշանակությունները՝
  - (ա) ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ – ընդհանուր նպատակների սկզբունքներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ,
  - (բ) ընդհանուր նպատակների ծառայող սկզբունքներ – ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքներ, որոնք ստեղծված են բավարարելու բազմաթիվ օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության հանդեպ ընդհանուր կարիքները: Ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքները կարող են լինել կա՛մ ճշմարիտ ներկայացման, կա՛մ համապատասխանության:  
  
<<Ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքներ>> տերմինը օգտագործվում է՝ նշելու ֆինանսական հաշվետվությունների այն սկզբունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն սկզբունքների պահանջներին, և՝
    - (i) բացահայտորեն կամ ներքուստ ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա ղեկավարության կողմից բացահայտումներ տրամադրելու, բացի նրանցից, որոնք հատուկ պահանջվում են սկզբունքներով, կամ
    - (ii) բացահայտորեն ընդունում են, որ հնարավոր է՝ անհրաժեշտություն առաջանա, որպեսզի ղեկավարությունը շեղվի սկզբունքների պահանջներից՝ ապահովելու համար ֆինանսական հաշվետվությունների

ճշմարիտ ներկայացումը: Ակնկալվում է, որ նմանատիպ շեղումների անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ միայն ծայրահեղ հազվադեպ դեպքերում:

<<Համապատասխանության սկզբունքներ>> տերմինը օգտագործվում է՝ նշելու ֆինանսական հաշվետվությունների այն սկզբունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն սկզբունքների պահանջներին, բայց չեն պարունակում վերոնշյալ (i)-ի կամ (ii)-ի ընդունման փաստերը,<sup>5</sup>

(գ) չձևափոխված կարծիք - Աուդիտորի կողմից արտահայտվող այն կարծիքը, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան:<sup>6</sup>

8. ԱՄՍ-ում հղումը <<ֆինանսական հաշվետվություններին>> նկատի ունի <<ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը՝ ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները>>: Սովորաբար ծանոթագրությունները ներառում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն: Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների պահանջները սահմանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևն ու բովանդակությունը, ինչպես նաև այն, ինչն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

9. ԱՄՍ-ում հղումը <<ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին>> նկատի ունի Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները, իսկ հղումը <<Հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին>>՝ Հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները:

## Պահանջները

### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում

10. Աուդիտորը պետք է ձևավորի կարծիք՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների:<sup>7,8</sup>

<sup>5</sup> ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտներին>>, 13 (ա) պարագրաֆ

<sup>6</sup> 35-36 պարագրաֆները վերաբերում են այդ կարծիքն արտահայտելու համար օգտագործվող արտահայտություններին համապատասխանաբար ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների և համապատասխանության հիմունքների դեպքերում:

<sup>7</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 11:

<sup>8</sup> 35-36 պարագրաֆները կարգավորում են այդ կարծիքն արտահայտելու համար օգտագործվող արտահայտություններին համապատասխանաբար ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների և համապատասխանության հիմունքների դեպքերում:



11. Այդ կարծիքը ձևավորելու համար աուդիտորը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերել ողջամիտ երաշխիք այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից: Նշված եզրահանգումը պետք է հաշվի առնի՝
- (ա) աուդիտորի եզրակացությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 330-ի, արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,<sup>9</sup>
  - (բ) աուդիտորի եզրակացությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 450-ի, արդյո՞ք չուղղված խեղաթյուրումները էական են՝ առանձին կամ միասին վերցրած,<sup>10</sup> և
  - (գ) 12-15 պարագրաֆներով պահանջվող ուսումնասիրությունները:
12. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան: Այդ գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների դիտարկումը, այդ թվում՝ այնպիսի ցուցանիշների, որոնք վկայում են ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության մասին: (հղում պար. Ա1-Ա3)
13. Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների պահանջների համատեքստում՝
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխան կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,
  - (բ) ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման սկզբունքներին համահունչ է և տեղին,
  - (գ) ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ողջամիտ են,
  - (դ) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, վստահելի, համադրելի և հասկանալի,
  - (ե) ֆինանսական հաշվետվություններում առկա են համապատասխան բացահայտումներ, որոնք թույլ են տալիս նախատեսված օգտագործողներին ըմբռնել էական գործարքների և իրադարձությունների ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների միջոցով հաղորդվող տեղեկատվության վրա, (հղում պար. Ա4) և

<sup>9</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 26:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>, պարագրաֆ 11:

- (գ) ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործվող տերմինները, այդ թվում յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության վերնագիրը, տեղին են:
14. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքների, ապա 12-13 պարագրաֆներով պահանջվող գնահատումը պետք է նաև ներառի այն փաստը, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները կարողացել են ապահովել ճշմարիտ ներկայացումը: Ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ ներկայացված լինելու վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման մեջ պետք է ներառված լինի նաև հետևյալ հարցերի քննարկումը`
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքն ու բովանդակությունը, և
- (բ) արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները, ներկայացնում են դրանց հիմքում ընկած գործարքներն ու իրադարձությունները այն ձևով, որն ապահովում է ճշմարիտ ներկայացումը:
15. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրիտ ձևով են հղում կատարում կամ նկարագրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքները (հղում՝ պար.Ա5-Ա10):

#### **Կարծիքի ձևը**

16. Աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք, երբ եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան:
17. Եթե աուդիտորը՝
- (ա) եզրակացնում է, որ, հիմնվելով աուդիտորական ապացույցների վրա, ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ
- (բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից,

ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտած կարծիքը՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

18. Եթե ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքների պահանջներին համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները իրականում ճշմարիտ ներկայացված չեն, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի

սկզբունքների պահանջներից և նրանից, թե ինչ լուծում է ստանում տվյալ հարցը, որոշի՝ արդյո՞ք անհրաժեշտություն կա ձևափոխելու իր կարծիքը աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (հղում պար. Ա11):

19. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն համապատասխանության սկզբունքի, աուդիտորը պարտավոր չէ գնահատել՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ են ներկայացված, թե՛ ոչ: Այնուամենայնիվ, եթե բացառիկ հազվադեպ հանգամանքներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ նման ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված դրա լուծումից, որոշի՝ պե՞տք է արդյոք այդ մասին նշել աուդիտորական եզրակացության մեջ և ինչպե՞ս դա անել (հղում պար. Ա12):

### **Աուդիտորական եզրակացություն**

20. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է լինի գրավոր (հղում պար. Ա13-Ա14):

*Աուդիտորական եզրակացությունը աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացված աուդիտների համար*

### **Վերնագիր**

21. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ունենա վերնագիր, որում հստակորեն նշվի, որ դա անկախ աուդիտորական եզրակացություն է (հղում պար. Ա15):

### **Հասցեատերը**

22. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է պարտադիր հասցեագրվի, ինչպես պահանջվում է ըստ աուդիտի առաջադրանքի (հղում պար. Ա16):

### **Ներածական պարագրաֆ**

23. Աուդիտորական եզրակացության ներածական պարբերության մեջ պետք է (հղում պար. Ա17-Ա19).
- (ա) նշվի այն կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել,
  - (բ) հաստատվի, որ ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել,
  - (գ) նշվի ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության վերնագիրը,
  - (դ) հղում կատարվի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագրին և այլ պարզաբանող տեղեկատվությանը, և
  - (ե) նշվի ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության համար այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմվել է հաշվետվությունը, կամ ժամանակաշրջանը, որին այն վերաբերում է:

## **Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

24. Աուդիտորական եզրակացության նշված մասը նկարագրում է կազմակերպության ներսում գտնվող այն անձանց պարտականությունները, որոնք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Պարտադիր չէ աուդիտորական եզրակացության մեջ նշել հատկապես <<ղեկավարություն>> անվանումը, այլ պետք է օգտագործել այնպիսի տերմին, որը համապատասխան է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական շրջանակների ենթատեքստում: Որոշ իրավակարգերում համապատասխան անվանումը կարող է վերաբերել այն անձանց, ովքեր օժտված են կառավարման իրավասություններով:
25. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի <<Ղեկավարության [կամ այլ տեղին տերմին] պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար>> վերնագրով բաժին:
26. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նկարագրի ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Նկարագրությունը պետք է ներառի բացատրություն այն մասին, որ ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համակարգի համար, ինչպիսին այն անհրաժեշտ է համարում, որպեսզի ապահովվի խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը (հղում պար. Ա20-Ա23):
27. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների, աուդիտորական եզրակացության մեջ, ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության բացատրությունը պետք է օգտագործի <<Սույն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և ճշմարիտ ներկայացնելու>> կամ <<Ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում>> արտահայտությունները՝ ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:

### **Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

28. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը>> վերնագրով բաժին:
29. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նշի, որ աուդիտորի պարտականությունն է անցկացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ (հղում պար. Ա24):
30. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է հաստատի, որ աուդիտն իրականացվել է աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նաև պարզաբանի, որ այդ ստանդարտները պահանջում

են, որպեսզի աուդիտորը պահպանի մասնագիտական վարքագծի կանոնները և աուդիտը պլանավորի ու իրականացնի այնպես, որ ձեռք բերի ողջամիտ հավաստիացում այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից (հղում՝ պար. Ա25-Ա26):

31. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նկարագրի աուդիտը՝ նշելով, որ՝
- (ա) աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր,
  - (բ) ընթացակարգերի ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման և ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար: Այնպիսի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ մեկտեղ պարտավոր է նաև կարծիք արտահայտել ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ, ապա պետք է բաց թողնի վերը նշված արտահայտության այն մասը, ըստ որի աուդիտորը ուսումնասիրում է ներքին վերահսկողության համակարգը ոչ ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով, և
  - (գ) աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:
32. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների, աուդիտի նկարագրությունը աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է օգտագործի <<Կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և ճշմարիտ ներկայացնելու>> կամ <<Կազմակերպության կողմից ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում>> արտահայտությունները՝ ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:
33. Աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է նշում կատարել այն մասին, որ աուդիտորը համոզված է, որ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ և համապատասխան հիմք են հանդիսանում աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

### **Աուդիտորական կարծիք**

34. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի <<Կարծիք>> վերնագրով բաժին:

35. Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս աուդիտորական կարծիքը, եթե այլ բան չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, պետք է օգտագործի հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, որոնք համարվում են համարժեք.
- (ա) Ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում...՝ համաձայն [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների], կամ
  - (բ) Ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ համաձայն [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների] (հղում պար. Ա27-Ա33):
36. Համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս աուդիտորական կարծիքը պետք է հավաստի, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների] (հղում պար. Ա27, Ա29-Ա33):
37. Եթե աուդիտորի կարծիքի մեջ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներին հղում կատարելիս այդ հիմունքները չեն վերաբերում Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին կամ հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին, ապա աուդիտորի կարծիքի մեջ պետք է հստակեցվի տվյալ հիմունքների ծագման իրավական համակարգը:

### **Եզրակացության մեջ այլ պարտականությունների ներառումը**

38. Եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության մեջ նշում է իր պատասխանատվության այլ հիմունքների մասին՝ ի լրումն ԱՄՍ-ների շրջանակներում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության ներկայացման աուդիտորի պատասխանատվության, ապա այդ այլ պատասխանատվությունը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ տեղ գտնի առանձին բաժնում՝ ենթավերնագրվելով <<Եզրակացություն այլ օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ>> կամ այլ կերպ՝ այդ բաժնի բովանդակությանը համապատասխան (հղում պար. Ա34-Ա35):
39. Եթե աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է առանձին բաժին պատասխանատվության այլ շրջանակների մասին, ապա 23-37 պարագրաֆներում նշված վերնագրերը, կարծիքը և պարզաբանումները պետք է լինեն <<Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>> ենթավերնագրի ներքո: <<Եզրակացություն այլ օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ>>-ը պետք է տեղակայվի <<Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>>-ից հետո (հղում պար. Ա36):

## Աուդիտորի ստորագրությունը

40. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ստորագրվի (հղում՝ պար. Ա37):

## Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը

41. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է թվագրվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքն արտահայտելու համար հիմք հանդիսացող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ամսաթվից ոչ շուտ, այդ թվում՝ ապացույցներ այն մասին, որ (հղում՝ պար. Ա38-Ա41)՝
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և
  - (բ) համապատասխան ղեկավար մարմինները հաստատել են, որ պատասխանատվություն են ստանձնում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

## Աուդիտորի հասցեն

42. Աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է նշվի աուդիտորի գտնվելու վայրը՝ ըստ այն օրենսդրության, որում աուդիտորը գործում է:

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորական եզրակացության ձևը*

43. Եթե կոնկրետ իրավակարգի օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով պահանջվում է, որ աուդիտորը օգտագործի աուդիտորական եզրակացության կոնկրետ ձև կամ շարադրանք, ապա աուդիտորական եզրակացությունը պետք է հղում կատարի աուդիտի միջազգային ստանդարտներին միայն այն դեպքում, երբ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է առնվազն բոլոր հետևյալ տարրերը (հղում՝ պար. Ա42).
- (ա) վերնագիր,
  - (բ) հասցեատեր, ինչպես պահանջվում է կոնկրետ առաջադրանքով,
  - (գ) ներածական պարագրաֆ, որը սահմանում է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,
  - (դ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության (կամ դրա համար կիրառվող այլ համապատասխան տերմին, տե՛ս 24 պարագրաֆը) պատասխանատվության նկարագրություն,
  - (ե) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու աուդիտորի պատասխանատվության և աուդիտի շրջանակների նկարագրություն, որը ներառում է
    - հղում աուդիտի միջազգային ստանդարտներին և օրենքին կամ այլ իրավական ակտին, և
    - աուդիտի նկարագրություն՝ համաձայն այդ ստանդարտների,
  - (զ) կարծիքի պարագրաֆ, որը պարունակում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի արտահայտում և հղում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներին (ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմունքների ծագման երկրի իրավակարգի հստակեցումը, որը տարբեր է ֆինանսական

- հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից կամ հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից (հղում պար. 37),
- (է) աուդիտորի ստորագրությունը,
  - (ը) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և
  - (թ) աուդիտորի հասցեն:

*Միաժամանակ և՛ տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտների համար աուդիտորական եզրակացությունը*

44. Հնարավոր է, որ աուդիտորից պահանջվի աուդիտն իրականացնել համաձայն տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների (<<աուդիտի ազգային ստանդարտներ>>), սակայն նա կարող է, ի լրումն վերը նշվածի, աուդիտն իրականացնել համաձայն ԱՄՍ-ների: Այդ դեպքում աուդիտորական եզրակացությունը կարող է հղում կատարել աուդիտի միջազգային ստանդարտներին՝ ի լրումն աուդիտի ազգային ստանդարտների, սակայն աուդիտորը պետք է այսպես վարվի միայն այն դեպքերում, եթե (հղում պար.Ա43- Ա44).
- (ա) գոյություն չունի որևէ հակասություն աուդիտի ազգային ստանդարտների և ԱՄՍ-ների պահանջների միջև, որոնք կարող են աուդիտորին ստիպել (i) այլ կարծիք կազմել կամ (ii) չներառել <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆ, որը առանձնահատուկ հանգամանքներում պահանջվում է ԱՄՍ-ներով, և
  - (բ) աուդիտորական եզրակացությունը առնվազն ներառում է 43(ա)-(թ) պարագրաֆներում նշված բոլոր տարրերը, երբ աուդիտորը օգտագործում է աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված ձևաչափն ու շարադրանքը: 43(ե) պարագրաֆի մեջ հղումը օրենքին կամ այլ իրավական ակտին պետք է ընթերցվի որպես հղում դեպի աուդիտի ազգային ստանդարտներ: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նշի այդ աուդիտի ազգային ստանդարտները:
45. Երբ աուդիտորական եզրակացությունը հղում է կատարում և՛ աուդիտի ազգային ստանդարտներին, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, ապա այն պետք է հստակեցնի աուդիտի ազգային ստանդարտների ծագման երկրի օրենսդրությունը:

#### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն** (հղում պար. Ա45- Ա51)

46. Եթե աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ ներկայացվում է լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներով, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը հստակ տարանջատված է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից: Եթե նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը հստակ տարանջատված չէ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի ղեկավարությանը փոփոխություն կատարել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացման ձևի մեջ: Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է



անել դա, ապա աուդիտորը պետք է բացատրի աուդիտորական եզրակացության մեջ, որ նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի չի ենթարկվել:

47. Աուդիտորի կարծիքի մեջ պետք է լուսաբանվի այն լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներով, բայց, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս է կազմում, քանի որ չի կարող հստակորեն տարանջատվել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից՝ իր բնույթի և ներկայացման ձևի պատճառով:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ (հղում պար. 12)**

- Ա1. Ղեկավարությունը կատարում է դատողություններ ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ:
- Ա2. ԱՄՍ 260-ը ներառում է հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների քննարկում:<sup>11</sup> Հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների դիտարկման ընթացքում աուդիտորը կարող է տեղեկանալ ղեկավարման դատողության մեջ հնարավոր կողմնակալության մասին: Աուդիտորը կարող է եզրահանգում կատարել, որ օբյեկտիվության պակասի հանրագումարը, չճշգրտված խեղաթյուրումների հետ միասին, առաջացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում: Օբյեկտիվության պակասի հատկանիշները, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման վրա, ներառում են հետևյալը՝
- աուդիտի ընթացքում ղեկավարության ուշադրությանը ներկայացված խեղաթյուրումների ընտրանքային ճշտումներ (օրինակ՝ ճշգրտում այն խեղաթյուրումների, որոնց արդյունքում աճում են ներկայացված հասույթները, սակայն չեն ճշգրտվում այն խեղաթյուրումները որոնց արդյունքում ներկայացված հասույթները նվազում են),
  - հաշվապահական գնահատումներում ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը:
- Ա3. ԱՄՍ 540 դիտարկում է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս:<sup>12</sup> Ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները չեն նշանակում խեղաթյուրումներ, որոնք կարող են առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատման ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումների հիմք հանդիսանալ: Սակայն դրանք կարող են ազդել

<sup>11</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, հավելված 2:

<sup>12</sup> ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>, պարագրաֆ 21:

աուդիտորի ուսումնասիրության վրա՝ արդյո՞ք ամբողջ ֆինանսական հաշվետվությունները գերծ են էական խեղաթյուրումներից:

**Էական գործարքների և դեպքերի ազդեցության բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվության տրամադրած տեղեկատվությունում (հղում՝ պար. 13(ե))**

Ա4. Ընդունված է, որ ընդհանուր նպատակներին ծառայող հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը: Նման իրավիճակներում աուդիտորը ուսումնասիրում է, արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են պատշաճ բացահայտումներ, ինչը թույլ է տալիս նախատեսվող օգտագործողներին հասկանալու էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա:

**Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների նկարագրություն (հղում՝ պար. 15)**

Ա5. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200-ում, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել պատշաճ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ:<sup>13</sup> Այդ բացահայտումը կարևոր է, քանի որ այն ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին պարզաբանում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված հիմունքները:

Ա6. Նկարագրությունը առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են որոշակի ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն, տեղին է միայն այն դեպքում, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ հիմունքների բոլոր պահանջներին, որոնք ուժի մեջ են ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Ա7. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը, որը պարունակում է ոչ հստակ կամ սահմանափակող բառեր (օրինակ՝ «ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն»), տվյալ շրջանակի պատշաճ բացահայտում չէ, քանի որ այն կարող է ապակողմնորոշել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին:

*Հղում մեկից ավելի ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների*

Ա8. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ներկայացնել, որ նրանք պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվության երկու հիմունքների

<sup>13</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ Ա2 -Ա3:

համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն): Դա կարող է լինել այն դեպքում, եթե ղեկավարությունը պարտավոր է կամ ընտրել է ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստել երկու հիմունքների համաձայն, որի դեպքում երկուսն էլ ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքներ են: Նման նկարագրությունը պատշաճ է միայն այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած: Երկու հիմունքների համաձայն համարվելու համար ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է միաժամանակ համապատասխանեն երկու հիմունքներին էլ, և առանց որևէ համադրման հաշվետվության անհրաժեշտության: Գործնականում, միաժամանակյա համապատասխանությունը հավանական չէ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ տվյալ իրավակարգը ընդունել է մյուս ստանդարտը (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները) որպես իր ազգային ստանդարտ, կամ վերացրել է համաձայնեցման բոլոր խոչընդոտները:

Ա9. Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են համաձայն մեկ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների, և որոնք պարունակում են ծանոթագրություն կամ մեկ այլ հիմունքների ներկայացվելիք արդյունքներին համադրող լրացուցիչ հաշվետվություն, պատրաստված չեն մյուս հիմունքներին համապատասխան: Պատճառն անյ է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ողջ տեղեկատվությունը այն ձևով, որը պահանջվում է մյուս հիմունքների կողմից:

Ա10. Այնուամենայնիվ, մեկ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրությունում նկարագրել ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ հիմունքներին համապատասխանության աստիճանը (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ազգային հիմունքներով, և նաև նկարագրվում է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխանության աստիճանը): Նման նկարագրությունը հանդիսանում է լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն, և որպես այդպիսին, ինչպես քննարկված է պարագրաֆ 47-ում, դիտարկվում է որպես ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս, հետևաբար ընդգրկվում է աուդիտորի կարծիքում:

#### **Կարծիքի ձևը** (հղում՝ պար. 18-19)

Ա11. Կարող են լինել դեպքեր, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները, չնայած պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների պահանջների համաձայն, չեն ապահովում արժանահավատ ներկայացում: Նման դեպքերում հնարավոր է, որ ղեկավարությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներառի լրացուցիչ բացահայտումներ՝ ի լրումն հիմունքներով պահանջվող բացահայտումների, կամ, բացառիկ դեպքերում, շեղվի հիմունքների պահանջներից, որպեսզի հասնի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացմանը:

Ա12. Խիստ բացառիկ դեպքերում միայն աուդիտորը կարող է համարել, որ համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, եթե համաձայն ԱՄՍ 210-ի, աուդիտորը որոշի, որ այդ հիմունքը ընդունելի է:<sup>14</sup>

### **Աուդիտորական եզրակացություն** (հղում պար. 20)

Ա13. Գրավոր եզրակացությունը վերաբերվում է փաստաթղթային կամ էլեկտրոնային միջոցներով հրապարակված եզրակացություններին:

Ա14. Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը ներառում է պարագրաֆներ 21-42-ում ներկայացված տարրերը:

*Աուդիտորի եզրակացությունը աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտի համար*

### **Վերնագիր** (հղում պար. 21)

Ա15. Եզրակացության վերնագիրը նշում է, որ դա անկախ աուդիտորի եզրակացությունն է, օրինակ <<Անկախ աուդիտորական եզրակացություն>>, որը հավաստում է, որ աուդիտորը պահպանել է անկախությանը վերաբերող համապատասխան վարքի բոլոր նորմերը, և հետևաբար, տարբերակում է անկախ աուդիտորի եզրակացությունը մյուսների կողմից ներկայացված հաշվետվություններից:

### **Հասցեատեր** (հղում պար. 22)

Ա16. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը հաճախ որոշակիորեն նշում է տվյալ դաշտում աուդիտորական եզրակացության հասցեատերերին: Աուդիտորական եզրակացությունը սովորաբար հասցեագրվում է նրանց, ում համար այդ եզրակացությունը պատրաստված է հաճախ այն կազմակերպության բաժնետերերին կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ում ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել:

### **Ներածական պարագրաֆ** (հղում պար. 23)

Ա17. Ներածական պարագրաֆը նշում է, օրինակ, որ աուդիտորը աուդիտի է ենթարկել կազմակերպության կից ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են [նշել ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության վերնագիրը որը պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող շրջանակի կողմից], ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրությունները:

<sup>14</sup> ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>, պարագրաֆ 6ա:

Ա18. Երբ աուդիտորը տեղյակ է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները ներառվելու են այլ տեղեկատվություն պարունակող փաստաթղթում, օրինակ, տարեկան հաշվետվությունում, աուդիտորը կարող է դիտարկել՝ արդյո՞ք ներկայացման ձևը թույլ է տալիս որոշակիացնել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների էջերի համարները: Դա օժանդակում է օգտագործողներին որոշակիացնելու ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց աուդիտորական եզրակացությունը վերաբերվում է:

Ա19. Աուդիտորական եզրակացությունը տարածվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ողջ փաթեթի վրա, որը սահմանված է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող հիմունքների կողմից: Օրինակ՝ ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքներից շատերի դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը, ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ: Որոշ իրավակարգերում, լրացուցիչ տեղեկատվությունը նույնպես կարող է դիտարկվել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս:

### **Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում՝ պար. 26)**

Ա20. ԱՄՍ 200-ը պարզաբանում է ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, պատասխանատվության հիմնավորումը ԱՄՍ-ի համաձայն իրականացված աուդիտի առումով:<sup>15</sup> Ղեկավարությունը կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, ընդունում են պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող հիմունքների, ներառյալ ճշմարիտ ներկայացման համար, եթե տեղին է: Ղեկավարությունը նմանապես ընդունում է պատասխանատվություն վերահսկողության համակարգի համար, ինչը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից: Աուդիտորական եզրակացությունում ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը ներառում է վերոնշյալ երկու պատասխանատվությունները, ինչը թույլ է տալիս օգտագործողներին պարզաբանել աուդիտի անցկացման հիմքերը:

Ա21. Կարող են լինել իրավիճակներ, երբ աուդիտորը պատշաճ է համարում պարագրաֆ 26-ում ներկայացված ղեկավարության պատասխանատվությանը ավելացնել լրացուցիչ պատասխանատվություններ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար տեղին են տվյալ իրավակարգում կամ կազմակերպության բնույթից ելնելով:

Ա22. Պարագրաֆ 26-ը հետևողական է ԱՄՍ 210-ում պահանջվող աուդիտի առաջադրանքում կամ այլ պատշաճ գրավոր համաձայնագրում պատասխանատվության համա-

<sup>15</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13ժ

ձայնեցված ձևի հետ:<sup>16</sup> ԱՄՍ 210-ը տալիս է որոշակի ճկունություն պարզաբանելու, որ եթե օրենսդրական դաշտը նկարագրում է ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ օրենսդրական դաշտում ներառված պահանջները համարժեք են ԱՄՍ 210-ով ներկայացված պահանջներին: Նման համարժեք պատասխանատվությունը նկարագրելու համար աուդիտորը կարող է աուդիտի առաջադրանքի կամ այլ պատշաճ համաձայնագրերում օգտագործել օրենսդրական դաշտում ներառված տեքստը: Նման դեպքերում տվյալ տեքստը կարելի է օգտագործել նաև աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ նկարագրելու պարագրաֆ 26-ով պահանջվող ղեկավարության պատասխանատվությունը: Այլ հանգամանքներում, ներառյալ այն դեպքը, երբ աուդիտորը որոշում է չօգտագործել օրենսդրական դաշտում տրված տեքստը, որը ներառվել է աուդիտի առաջադրանքի համաձայնագրում, կարող է օգտագործվել պարագրաֆ 26-ի տեքստը:

Ա23. Որոշ իրավակարգերում ղեկավարության պատասխանատվությունը կարող է նկարագրված լինել, մասնավորապես շեշտելով պատասխանատվությունը հաշվապահական գրանցումների և փաստաթղթերի կամ հաշվապահական համակարգի պատշաճության համար: Քանի որ հաշվապահական գրանցումները, փաստաթղթերը և համակարգը կազմում են ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մաս (ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 315-ում<sup>17</sup>), ապա ԱՄՍ 210-ի և պարագրաֆ 26-ի նկարագրություններում դրանք հատուկ ձևով չեն մատնանշվում:

### **Աուդիտորի պատասխանատվությունը** (հղում՝ պար. 29-30)

Ա24. Աուդիտորական եզրակացությունում պետք է նշվի, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է, հիմնվելով աուդիտի արդյունքների վրա, արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որպեսզի այդ պատասխանատվությունը տարանջատվի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվությունից:

Ա25. Աուդիտի ստանդարտներին հղումը աուդիտորական եզրակացության օգտագործողներին վստահեցնում է, որ աուդիտը իրականացվել է հաստատված ստանդարտների համաձայն:

Ա26. ԱՄՍ 200-ի համաձայն՝ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում չի ներկայացնում համապատասխանություն ԱՄՍ-ներին, քանի դեռ աուդիտորը չի պահպանել ԱՄՍ 200-ի և տվյալ աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՍ-ների պահանջները:<sup>18</sup>

### **Աուդիտորական կարծիք** (հղում՝ պար. 35-37)

Աուդիտորական կարծիքի տեքստը սահմանվում է օրենսդրությամբ:

<sup>16</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆներ 6բ.i-ii

<sup>17</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 4գ:

<sup>18</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 20:

Ա27. ԱՄՍ 210-ը պարզաբանում է, որ որոշ դեպքերում օրենսդրական դաշտը տալիս է աուդիտորական եզրակացության տեքստը (որը մասնավորապես ներառում է աուդիտորական կարծիքը), որը նշանակալիորեն տարբերվում է ԱՄՍ-ների պահանջներից: Այդ իրավիճակում, ԱՄՍ 210-ը պահանջում է աուդիտորին ուսումնասիրել՝

- ա) արդյո՞ք օգտագործողները կարող են ապակողմնորոշվել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացման հարցում, և այդ դեպքում,
- բ) արդյո՞ք աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ պարզաբանումները կարող են նվազեցնել հնարավոր ապակողմնորոշումը:

Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ պարզաբանումները չեն կարող նվազեցնել հնարավոր ապակողմնորոշումը, ապա ԱՄՍ 210-ը պահանջում է աուդիտորից՝ մերժել աուդիտորական առաջադրանքի ստանձնումը, բացառությամբ այն դեպքի, երբ օրենսդրական դաշտը չի թույլատրում անել դա: Ըստ ԱՄՍ 210-ի, նման օրենսդրության համաձայն իրականացված աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ներին: Հետևաբար, աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում չպետք է հղում կատարի այն մասին, որ աուդիտը իրականացվել է համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների:<sup>19</sup>

<<Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>>

Ա28. <<Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>> արտահայտությունների օգտագործումը կախված է տվյալ իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենսդրական դաշտից, կամ տվյալ իրավակարգում ընդհանուր կիրառվող գործելակերպից: Երբ օրենսդրությունը պահանջում է օգտագործել այլ արտահայտություն, ապա այն չի ազդում սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 14-ի պահանջի վրա, ըստ որի աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի արժանահավատ ներկայացման շրջանակի համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացումը:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման տեղեկատվության նկարագրում**

Ա29. Արժանահավատ ներկայացման հիմունքի համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում աուդիտորական կարծիքը նշում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը այն տեղեկատվության, որը ներկայացնելու նպատակով են նախազգծվել ֆինանսական հաշվետվությունները, օրինակ՝ բազմաթիվ ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների դեպքում կազմակերպության տարեվերջի դրությամբ ֆինանսական վիճակը, և այդ դրությամբ ավարտվող ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքներն ու դրամական հոսքերը:

<sup>19</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 21:

## **Ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը և դրա ազդեցությունը աուդիտորական կարծիքի վրա**

Ա30. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների որոշակի դարձնելը աուդիտորական կարծիքում նպատակ է հետապնդում աուդիտորական եզրակացությունն օգտագործողներին պարզաբանելու աուդիտորական կարծիքի արտահայտման համատեքստը և նախատեսված չէ սահմանափակելու պարագրաֆ 14-ով պահանջվող ուսումնասիրությունները: Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները որոշակիացվում են նման արտահայտություններով՝

<<...համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների>> կամ

<<...համաձայն X իրավական դաշտում ընդունված հաշվապահական հաշվառման հիմունքների...>>

Ա31. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտներ և իրավական ու մասնագիտական պահանջներ, ապա հիմունքները նկարագրվում են նման արտահայտությամբ՝ <<...համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների և X իրավակարգում Ընկերությունների մասին օրենքի:>> ԱՄՍ 210-ը կարգավորում է այն իրավիճակները, երբ առկա են հակասություններ ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտների և իրավական ու մասնագիտական պահանջների միջև:<sup>20</sup>

Ա32. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա8-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել երկու ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն, որոնք երկուսն էլ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներ են: Հետևաբար, յուրաքանչյուր հիմունքն առանձին է դիտարկվում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորման համար, և պարագրաֆներ 35-36-ի համաձայն՝ աուդիտորական եզրակացությունը վերաբերվում է երկու հիմունքներին հետևյալ կերպ՝

(ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած, ապա արտահայտվում է երկու կարծիք. այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պարտաստվել են ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի երկու հիմունքներից մեկի համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքի) և մյուս կարծիքը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են մյուս ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների): Այդ կարծիքները կարող են արտահայտվել առանձին կամ մեկ նախադասությունում (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում համաձայն X իրավական դաշտում ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների),

(բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են մեկ հիմունքին, բայց չեն համապատասխանում մյուսին, ապա չձևափոխված կարծիք կարող է

<sup>20</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18:



արտահայտվել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են մեկ հիմունքին (օրինակ՝ ազգային հիմունքին), սակայն արտահայտել կարծիքի ձևափոխում մյուս հիմունքի վերաբերյալ (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների)՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

Ա33. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա10-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են համապատասխանել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին, և, ի լրում, նկարագրել մեկ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխանության աստիճանը: Ինչպես պարզաբանված է պարագրաֆ Ա46-ում, նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներգրավված է աուդիտորական կարծիքում, քանի որ հնարավոր չէ այն հստակորեն առանձնացնել ֆինանսական հաշվետվություններից՝

- (ա) եթե այլ հիմունքին համապատասխանության բացահայտումը ապակողմնորոշող է, ապա համաձայն ԱՄՍ 705-ի արտահայտվում է ձևափոխված կարծիք,
- (բ) եթե բացահայտումը ապակողմնորոշող չէ, սակայն աուդիտորի կարծիքով այն ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ օգտագործողների պատկերացումների համար, ապա ներառվում է հանգամանքներ լուսաբանող պարագրաֆ՝ ծանոթագրության վրա ուշադրություն հրավիրելու համար՝ համաձայն ԱՄՍ 706-ի:

#### **Այլ եզրակացության պատասխանատվություն (հղում՝ պար. 38-39)**

Ա34. Որոշ իրավակարգերում, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ԱՄՍ-ներով սահմանված պատասխանատվության, աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն՝ տրամադրելու եզրակացություն այլ հանգամանքների վերաբերյալ: Օրինակ՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել եզրակացություն տրամադրել որոշ հանգամանքների վերաբերյալ, եթե դրանք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման արդյունքում գրավում են աուդիտորի ուշադրությունը: Կամ աուդիտորից կարող է պահանջվել իրականացնել և տրամադրել եզրակացություն այլ որոշակի ընթացակարգերի վերաբերյալ կամ արտահայտել կարծիք որոշակի հանգամանքների վերաբերյալ, ինչպիսիք են հաշվապահական գրանցումները և փաստաթղթերը: Որոշ իրավակարգերում, աուդիտի ստանդարտները տրամադրում են տվյալ իրավակարգում որոշակի լրացուցիչ եզրակացության պահանջներին վերաբերող աուդիտորի պատասխանատվության ուղեցույց:

Ա35. Որոշ դեպքերում համապատասխան օրենսդրությունը կարող է աուդիտորից պահանջել (կամ թույլ տալ) նման այլ պատասխանատվության վերաբերյալ եզրակացությունը ներառելու ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում: Այլ դեպքերում աուդիտորից կարող է պահանջվել կամ թույլատրվել նման այլ պատասխանատվության վերաբերյալ տրամադրելու առանձին եզրակացություն:

Ա36. Նշված այլ եզրակացության պատասխանատվությունը աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվում է առանձին ձևով, որպեսզի այն հստակորեն տարանջատվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունից՝ համաձայն ԱՄՍ-ների: Եթե տեղին է, այդ բաժինը կարող է ներառել

ենթավերնագիր (ենթավերնագրեր), որոնք նկարագրում են այլ եզրակացության պատասխանատվության բովանդակությունը:

### **Աուդիտորի ստորագրությունը** (հղում պար. 40)

Ա37. Աուդիտորի ստորագրությունը դրվում է կամ աուդիտորական ընկերության անունից, կամ ներկայացնում է աուդիտորի անձնական ստորագրությունը, կամ երկուսը միասին՝ համաձայն տվյալ իրավակարգի պահանջների: Ի լրումն աուդիտորի ստորագրության, որոշ իրավակարգերում պահանջվում է, որ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում նշի իր աուդիտորական որակավորումը կամ այն փաստը, որ աուդիտորը կամ ընկերությունը ստացել են լիցենզիա տվյալ իրավակարգում լիցենզիա տրամադրող մարմնից:

### **Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը** (հղում պար. 41)

Ա38. Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը խոսում է այն մասին, որ աուդիտորը դիտարկել է մինչև այդ ամսաթիվը այն գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը, որոնց աուդիտորը տեղյակ է: Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի ու գործարքների վերաբերյալ ներկայացված է ԱՄՍ 560-ում:<sup>21</sup>

Ա39. Քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերվում է ֆինանսական հաշվետվություններին, և ղեկավարությունն է պատասխանատու ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը չի կարող համարել, որ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել, քանի դեռ ձեռք չի բերվել հավաստում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները, պատրաստված են, իսկ ղեկավարությունը ընդունել է դրանց նկատմամբ իր պատասխանատվությունը:

Ա40. Որոշ իրավակարգերում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները տալիս են սահմանումներ այն անձանց կամ մարմինների (օրինակ՝ տնօրենների) վերաբերյալ, որոնք պատասխանատու են հավաստելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները պատրաստված են, և որոշակիացնում են հաստատման անհրաժեշտ գործընթացը: Նման դեպքերում նմանատիպ հաստատման ապացույց է ձեռք բերվում մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության թվագրումը: Սակայն այլ իրավակարգերում, օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները չեն սահմանում հաստատման գործընթաց: Նման դեպքերում դիտարկվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ամփոփման գործառույթները կազմակերպչական կառուցվածքի տեսանկյունից, որպեսզի հստակ պատկերացում կազմվի ղեկավարման կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասին, որոնք ունեն իրավասություն եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները,

<sup>21</sup> ԱՄՍ 560, <<Ետագա դեպքեր>>, պարագրաֆ 10-17:

պատրաստված են: Որոշ դեպքերում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները հաստատվում են ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի պահեր, երբ աուդիտը նախատեսվում է ավարտել:

Ա41. Որոշ իրավակարգերում, բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այդ իրավակարգերում բաժնետերերի կողմից վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին, որպեսզի վերջինս եզրակացնի, որ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել: Ըստ ԱՄՍ-ների, ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, երբ իրավասություն ունեցող մարմինը որոշում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և ինքը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

*Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորական եզրակացություն (հղում պար. 41)*

Ա42. ԱՄՍ 200-ը պարզաբանում է, որ աուդիտորից կարող է պահանջվել, ի լրումն ԱՄՍ-ների պահանջների, հետևել օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:<sup>22</sup> Այդ դեպքում աուդիտորից կարող է պահանջվել օգտագործել աուդիտորական եզրակացության այնպիսի կառուցվածք և տեքստ, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ում նկարագրվածից: Ինչպես պարզաբանված է պարագրաֆ 4-ում, աուդիտորական եզրակացության հետևողականությունը, երբ աուդիտը իրականացվել է համաձայն ԱՄՍ-ների, խթանում է համաշխարհային շուկայի արժանահավատությանը՝ տրամադրելով հստակ տարբերակվող աուդիտ համաձայն համաշխարհային ճանաչված ստանդարտների: Երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների և ԱՄՍ-ների պահանջների միջև տարբերությունը վերաբերվում է միայն աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքին և տեքստին, և, առնվազն, պարագրաֆ 43ա-ի i-ով որոշակիացված բոլոր տարրերը ներառված են աուդիտորական եզրակացությունում, ապա վերջինիս եզրակացությունը կարող է հղում կատարել աուդիտի միջազգային ստանդարտներին: Հետևաբար, նման հանգամանքներում համարվում է, որ աուդիտորը համապատասխանել է ԱՄՍ-ների պահանջներին, նույնիսկ եթե աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքը և տեքստը սահմանված են օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներով: Եթե իրավական դաշտում որոշակի պահանջները չեն հակասում ԱՄՍ-ներին, ապա սույն ԱՄՍ-ով օգտագործված կառուցվածքը և տեքստը օժանդակում են աուդիտորական եզրակացությունը օգտագործողներին ավելի հստակ որոշիականացնել ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացված աուդիտը: (ԱՄՍ 210-ը կարգավորում է իրավիճակներ, երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները սահմանում են աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքը և տեքստը այն պայմաններով, որ դրանք նշանակալիորեն տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից:)

<sup>22</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա55:

*Աուդիտորի եզրակացությունը միաժամանակ որոշակի իրավական դաշտի և աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտի վերաբերյալ (հղում պար. 44)*

Ա43. Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորը կարող է հղում կատարել՝ ընդգծելով, որ աուդիտն իրականացվել է միաժամանակ աուդիտի միջազգային ստանդարտների և աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն, երբ ի լրումն ազգային աուդիտորական ստանդարտների համապատասխանության, աուդիտորը պահպանում է նաև տվյալ աուդիտին առնչվող յուրաքանչյուր ԱՄՍ-ի պահանջը:<sup>23</sup>

Ա44. Հղումը միաժամանակ և աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, և աուդիտի ազգային ստանդարտներին պատշաճ չէ, եթե առկա է հակասություն ԱՄՍ-ների պահանջների և ազգային ստանդարտների պահանջների միջև, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի տարբեր կարծիքների ձևավորմանը, կամ հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆի չներառմանը, որը անհրաժեշտ է տվյալ իրավիճակում համաձայն ԱՄՍ-ների: Օրինակ, որոշ ազգային ստանդարտներ արգելում են աուդիտորին անընդհատության սկզբունքի խնդրի վերաբերյալ հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆ ներառել, մինչդեռ ԱՄՍ 570-ը պահանջում է աուդիտորից ներառել հանգամանքները պարզաբանող պարագրաֆ նման իրավիճակներում:<sup>24</sup> Նման դեպքում աուդիտորի եզրակացությունում հղում է տրվում միայն մեկ աուդիտորական ստանդարտի (աուդիտի միջազգային ստանդարտներին կամ ազգային աուդիտորական ստանդարտներին) համաձայն որի աուդիտորական եզրակացությունը պատրաստվել է:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում պար. 46-47)**

Ա45. Որոշ դեպքերում օրենսդրական դաշտը կամ ստանդարտները կազմակերպությունից պահանջում են, կամ կազմակերպությունն ինքնակամ ընտրում է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ համատեղ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներով: Օրինակ՝ լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել՝ զարգացնելու օգտագործողների պատկերացումները ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ, կամ տալու լրացուցիչ պարզաբանումներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրերի վերաբերյալ: Նման տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել որպես լրացուցիչ բաժին կամ որպես լրացուցիչ ծանոթագրություն:

Ա46. Աուդիտորի կարծիքը տարածվում է այն լրացուցիչ տեղեկատվության վրա, որը հստակորեն չի տարանջատվում ֆինանսական հաշվետվություններից իր բնույթի կամ ներկայացման ձևի պատճառով: Օրինակ՝ դա կարող է տեղի ունենալ, երբ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները ներառում են պարզաբանում ֆինանսական հաշվետվությունների՝ մեկ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համապատասխանության աստիճանի վերաբերյալ: Աուդիտորի կար-

<sup>23</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա56:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>, պարագրաֆ 19:

ծիքը տարածվում է նաև այն նշումների կամ բաժինների վրա, որոնք փոխադարձաբար հղումներ են կատարում ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ա47. Լրացուցիչ տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի մասին անհրաժեշտ չէ հատուկ հղում կատարել աուդիտորական եզրակացության ներածական բաժնում, եթե ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրության հղումը բավարար է:

Ա48. Օրենսդրությունը կարող է չպահանջել, որ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկվի, և ղեկավարությունը կարող է որոշել չպահանջել աուդիտորից ընդգրկել լրացուցիչ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակի մեջ:

Ա49. Աուդիտորի կողմից այն փաստի գնահատումը, թե արդյո՞ք աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպիսի ձևով, որ կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտի շրջանակներում, վերաբերում է, օրինակ, հետևյալին. որտե՞ղ է այդ տեղեկատվությունը ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների և այլ աուդիտի չենթարկված տեղեկատվության առնչությամբ, և արդյո՞ք այն հստակորեն նշված է որպես <<աուդիտի չենթարկված>>:

Ա50. Ղեկավարությունը կարող է փոփոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության, որը կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտի շրջանակներում, ներկայացման ձևը, օրինակ, հետևյալ կերպ՝

- վերացնելով ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտի չենթարկված բաժինների կամ նշումների միջև փոխադարձ հղումները՝ այնպես որ աուդիտի ենթարկված և չենթարկված տեղեկատվությունները բավականաչափ հստակորեն տարանջատված լինեն,
- աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը տեղադրելով ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս կամ, եթե դա հնարավոր չէ տվյալ հանգամանքներում, նվազագույնը աուդիտի չենթարկված նշումները միասին տեղադրել ֆինանսական հաշվետվությունների վերջում և հստակորեն վերնագրել դրանք որպես աուդիտի չենթարկված: Աուդիտի չենթարկված նշումները, որոնք ներառված են աուդիտի ենթարկված նշումների հետ, կարող են սխալմամբ դիտարկվել որպես աուդիտի ենթարկված:

Ա51. Փաստը, որ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի չի ենթարկվել, աուդիտորին չի ազատում տվյալ տեղեկատվությունը կարդալուց՝ բացահայտելու համար աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ էական հակասությունների առկայությունը: Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության նկատմամբ համապատասխանում է ԱՄՍ 720-ի պահանջներին:<sup>25</sup>

**Հավելված**

<sup>25</sup> ԱՄՍ 720, <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>>:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ**

- Օրինակ 1. Աուդիտորական եզրակացություն արժանահավատ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները բավարարելու համար (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ):
- Օրինակ 2. Աուդիտորական եզրակացություն համապատասխանության հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները բավարարելու համար:
- Օրինակ 3. Աուդիտորական եզրակացություն արժանահավատ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները բավարարելու համար (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ):

#### **Օրինակ 1.**

##### **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ղեկավարության կողմից ընդհանուր նպատակների համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

#### **Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>26</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական

<sup>26</sup> Ենթավերնագիրը՝ «<Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>>, անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «<Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ>>, կիրառելի չէ:

հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարությամբ<sup>27</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>28</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>29</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>30</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից

<sup>27</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>28</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների, և այդ նպատակով...>>

<sup>29</sup> Ծանոթագրություն 28-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>30</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 28-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### *Կարծիք*

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը, և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

#### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

#### **Օրինակ 2.**

##### **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պահանջվող օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտով
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ղեկավարության կողմից ընդհանուր նպատակների համար, համաձայն X իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների (ԴԵՁ օրենք) (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ՝ բաղկացած իրավական և կարգավորող պահանջներից, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջի բավարարման համար, բայց որը արժանահավատ ներկայացման շրջանակ չէ),
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը ներառված ԱՄՍ 210-ում:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական



միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարության<sup>31</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավական դաշտում ԴԵԶ օրենքին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:<sup>32</sup> Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

### *Կարծիք*

Մեր կարծիքով, ԱԲԳ ընկերության 20X1թ. ղեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստվել են X իրավական դաշտում ԴԵԶ օրենքի համաձայն:

<sup>31</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>32</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>>

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

**Օրինակ 3.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք պատրաստվել են մայր կազմակերպության ղեկավարության կողմից ընդհանուր նպատակների համար՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>33</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության և իր դուստր ընկերությունների կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքների, համախմբված սեփական կապիտալում փոփոխությունների և համախմբված դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

*Ղեկավարության<sup>34</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>35</sup>: Այդ նպատակով

<sup>33</sup> Ենթավերնագիրը՝ <<Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>> անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը՝ <<Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ>> կիրառելի չէ:

<sup>34</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>35</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել <<Ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,

ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է աուդիտը պլանավորել և անցկացնել՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>36</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>37</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

### *Կարծիք*

Մեր կարծիքով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության և դուստր ընկերությունների

---

որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների, և այդ նպատակով...>>

<sup>36</sup> Ծանոթագրություն 35-ի պարագայում կարելի է գրել. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>37</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 35-ի պարագայում կարելի է գրել. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

Ֆինանսական վիճակը, և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

**Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 705

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ  
ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՓՈԽՈՒՄ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Կարծիքի ձևափոխման տեսակներ.....	2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3
<b>Նպատակները</b> .....	4
<b>Սահմանումներ</b> .....	5
<b>Պահանջները</b>	
Հանգամանքներ, երբ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է..	6
Աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը.....	7 - 15
Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է.....	16-27
Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.....	28
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ.....	Ա1
Էական խեղաթյուրումների բնույթը.....	Ա2-Ա7
Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը.....	Ա8-Ա12
Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները.....	Ա13-Ա15
Բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ.....	Ա16
Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է.....	Ա17-Ա24

Հավելված: Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորական եզրակացությունների  
ցուցադրական օրինակներ

<<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 705-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ տրամադրելու համապատասխան եզրակացություն այն հանգամանքներում, երբ ԱՄՍ 700-ի<sup>38</sup> համաձայն կարծիքի ձևավորման ժամանակ աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է:

### Կարծիքի ձևափոխման տեսակներ

2. Սույն ԱՄՍ-ն տալիս է կարծիքի ձևափոխման երեք տեսակներ, որոնք են՝ ձևափոխված կարծիք, բացասական կարծիք և կարծիքից հրաժարում: Որոշումը, թե կարծիքի ձևափոխման որ տեսակն է տեղին, կախված է՝
  - (ա) ձևափոխման հիմք հանդիսացող հարցի բնույթից, այսինքն՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, կամ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պարագայում, էական խեղաթյուրումը հնարավո՞ր է, և
  - (բ) աուդիտորի դատողությունից ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հարցերի ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների վերաբերյալ (հղում պար. Ա1):

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

4. Աուդիտորի նպատակն է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հստակորեն արտահայտել համապատասխանորեն ձևափոխված կարծիք, որն անհրաժեշտ է, երբ՝

<sup>38</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>

- (ա) աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, և
- (բ) աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնելու համար, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումից:

## **Սահմանումներ**

- 5. Սույն ԱՄՍ-ի առումով հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները`
  - (ա) համատարած` տերմին, որն օգտագործվում է խեղաթյուրումների համատեքստում` նկարագրելու համար խեղաթյուրումների ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, եթե կան այդպիսիք, որոնք չեն հայտնաբերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման անկարողության պատճառով: Ֆինանսական հաշվետվությունների համար համատարած են այն ազդեցությունները, որոնք, աուդիտորի դատողությամբ`
    - (i) չեն սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով, եթե ունեն այդպիսի սահմանափակում, ապա ներկայացնում են կամ կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների զգալի մասը, կամ բացահայտումների առումով կարևոր նշանակություն ունեն օգտվողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ըմբռնման համար,
  - (բ) կարծիքի ձևափոխում` ձևափոխված կարծիք, բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում:

## **Պահանջները**

### **Հանգամանքներ, երբ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է**

- 6. Աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտած կարծիքը, եթե`
  - (ա) եզրակացնում է` հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ (հղում` պար. Ա2-Ա7),
  - (բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` եզրակացնելու համար, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումից (հղում` պար. Ա8-Ա12):

### **Աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը**

*Ձևափոխված կարծիք*

7. Աուդիտորը պետք է արտահայտի ձևափոխված կարծիք, երբ՝
- (ա) եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա, որ խեղաթյուրումները՝ առանձին վերցրած կամ միասին, էական են, սակայն համատարած չեն ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ, կամ
  - (բ) ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված սխալների հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել էական, սակայն ոչ համատարած:

#### *Բացասական կարծիք*

8. Աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք, երբ եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա, որ խեղաթյուրումները, առանձին վերցրած կամ միասին, էական են և համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ:

#### *Կարծիքից հրաժարում*

9. Աուդիտորը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, երբ ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված սխալների հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել էական և համատարած:
10. Աուդիտորը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց բազմաթիվ անորոշություններ պարունակող բացառիկ հանգամանքներում, երբ, չնայած որ աուդիտորը յուրաքանչյուր անորոշության համար ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, հնարավոր չէ կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ելնելով անորոշությունների հավանական փոխկապակցվածությունից, և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրանց հնարավոր հանրագումարային ազդեցությունից:

#### *Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները*

11. Երբ առաջադրանքի ստանձնումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է, որ ղեկավարությունը սահմանափակում է աուդիտի շրջանակները, ինչը կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված կարծիքի արտահայտման կամ կարծիքից հրաժարվելու անհրաժեշտություն առաջացնել, ապա պետք է պահանջի ղեկավարությանից վերացնել սահմանափակումը:
12. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է վերացնել պարագրաֆ 11-ում նկարագրված սահմանափակումը, աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնի տվյալ սահմանափակման վերաբերյալ, բացառությամբ այն



դեպքի, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ,<sup>39</sup> և որոշել՝ թե արդյո՞ք հնարավոր է իրականացնել այլընտրանքային ընթացակարգեր՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով:

13. Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա պետք է որոշի հետևանքը հետևյալ ձևով՝
- (ա) եթե աուդիտորը հանգում է այն եզրակացության, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չբացահայտված խեղաթյուրումների հնարավոր հետևանքը կարող է լինել էական, բայց ոչ համատարած, ապա պետք է արտահայտի ձևափոխված կարծիք, կամ
  - (բ) եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չբացահայտված խեղաթյուրումների հնարավոր հետևանքը կարող է լինել էական և համատարած, որի դեպքում ձևափոխված կարծիք արտահայտելը կարող է լինել թերի՝ իրավիճակի ողջ լրջությունը հաղորդելու տեսանկյունից, ապա աուդիտորը պետք է՝
    - (i) կասեցնի աուդիտը, եթե դա կիրառելի է և հնարավոր կիրառվող իրավական ու կարգավորող միջավայրի պայմաններում, կամ (հղում՝ պար. Ա13-Ա14),
    - (ii) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հրաժարվի կարծիք արտահայտել, եթե մինչև աուդիտորական եզրակացության հրատարակումը աուդիտի կասեցումը կիրառելի կամ հնարավոր չէ:
14. Եթե աուդիտորը կասեցնում է աուդիտը, ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 13բ-ի i-ում, ապա մինչև կասեցումը նա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի աուդիտի ընթացքում բացահայտված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, որոնք կարող էին առաջացնել աուդիտորական կարծիքի ձևափոխում (հղում՝ պար. Ա15):

#### *Բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ*

15. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ամբողջականորեն վերցրած, արտահայտել բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, ապա աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է միաժամանակ ներառի չձևափոխված կարծիք որևէ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի հատուկ տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ՝ համաձայն միևնույն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի: Այդ հանգամանքում նման չձևափոխված կարծիքի ներառումը նույն աուդիտորական եզրակացության մեջ<sup>40</sup> կհակասի ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի

<sup>39</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13:

<sup>40</sup> ԱՄՍ 805-ը, <<Հատուկ նկատառումներ - առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ>>, վերաբերում է այն հանգամանքներին, երբ աուդիտորը ստանձնել է առաջադրանք արտահայտելու առանձին կարծիք ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի որոշակի տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ:

արտահայտած բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը (հղում պար. Ա16):

## **Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է**

### *Կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆ*

16. Եթե աուդիտորը ձևափոխում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքը, ապա պարտավոր է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել կարծիքի ձևափոխմանը հանգեցնող հարցերը նկարագրող պարագրաֆ, ի լրումն ԱՄՍ 700-ով պահանջվող որոշակի տարրերի: Աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացությունում այդ պարագրաֆը տեղադրի անմիջապես աուդիտորական կարծիքի պարագրաֆից առաջ և օգտագործի համապատասխան վերնագիր՝ <<Ձևափոխված կարծիքի հիմքեր>>, <<Բացասական կարծիքի հիմքեր>> կամ <<Կարծիքից հրաժարման հիմքեր>> (հղում պար. Ա17):
17. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի գումարների (ներառյալ քանակական բացահայտումները), աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆում պետք է ներառի խեղաթյուրման նկարագրությունը և ֆինանսական ազդեցությունների գումարային հետևանքը, բացառությամբ եթե դա անհնարին չէ: Եթե հնարավոր չէ որոշել ֆինանսական ազդեցությունների գումարային հետևանքը, աուդիտորը պետք է դա նշի կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆում (հղում պար. Ա18):
18. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է ոչ գումարային բացահայտումներին, ապա աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆում պետք է ներառի պարզաբանում, թե ինչ կերպ են խեղաթյուրված բացահայտումները:
19. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում բացահայտում պահանջող տեղեկատվության չներկայացման պատճառով, ապա աուդիտորը պետք է
  - (ա) տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց չբացահայտման վերաբերյալ,
  - (բ) նկարագրի բաց թողնված տեղեկատվության բնույթը կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում, և
  - (գ) բացառությամբ այն դեպքի երբ արգելված է իրավական ու կարգավորող միջավայրով, ներառի բաց թողնված տեղեկատվությունը, եթե դա հնարավոր է և իր կողմից ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ բաց թողնված տեղեկատվության վերաբերյալ (հղում պար. Ա19):
20. Եթե ձևափոխումը բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանք է, ապա աուդիտորը կարծիքի

ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում պետք է ներառի այդ անկարողության պատճառները:

21. Նույնիսկ եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, պարտավոր է կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում ներկայացնել կարծիքի ձևափոխմանը հանգեցնող այլ հանգամանքների նկարագրությունը և նրանց ազդեցությունը, որոնց ինքը տեղյակ է (հղում՝ պար. Ա20):

#### *Կարծիքի պարագրաֆ*

22. Եթե աուդիտորը ձևափոխում է աուդիտորական եզրակացությունը, ապա պետք է օգտագործի համապատասխան վերնագիր՝ «Ձևափոխված կարծիք», «Բացասական կարծիք» կամ «Կարծիքից հրաժարում» (հղում՝ պար. Ա21, Ա23-24):
23. Եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման պատճառով ձևափոխում է իր կարծիքը, ապա աուդիտորը կարծիքի պարագրաֆում պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության,
  - (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստվել են՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է համապատասխանության հիմունքի համաձայն:

Երբ ձևափոխումը առաջանում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքով, ապա աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման համար պետք է օգտագործի համապատասխան արտահայտություն՝ «բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) հնարավոր ազդեցության...»:

24. Եթե աուդիտորը արտահայտում է բացասական կարծիք, ապա կարծիքի պարագրաֆում պետք է նշի, որ, աուդիտորի կարծիքով, *Բացասական կարծիքի հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության կարևորության հետևանքով՝
  - (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ, չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է համապատասխանության հիմունքի համաձայն:

25. Երբ աուդիտորը հրաժարվում է կարծիքից բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքով, ապա կարծիքի պարագրաֆում պետք է նշի, որ՝
- (ա) կարծիքի հրաժարման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության կարևորության հետևանքով աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ աուդիտորական կարծիքը հիմանավորելու համար, և համապատասխանաբար,
  - (բ) չի արտահայտում կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը, երբ աուդիտորը արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ բացասական կարծիք*

26. Եթե աուդիտորը արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ բացասական կարծիք, ապա պետք է փոփոխի աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ նշելով, որ համոզված է, որ իր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ և համապատասխան հիմք են հանդիսանում ձևափոխված կարծիքն արտահայտելու համար:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը, երբ աուդիտորը արտահայտում է կարծիքից հրաժարում*

27. Եթե աուդիտորը հրաժարվում է կարծիքից՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքով, ապա պետք է փոփոխի աուդիտորական եզրակացության ներածության պարագրաֆը՝ նշելով, որ ինքը հրավիրված էր իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ: Աուդիտորը պետք է փոփոխի նաև աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը և աուդիտի շրջանակի նկարագրությունը՝ նշելով միայն հետևյալը. <<Մենք պատասխանատու ենք մեր կողմից աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտած կարծիքի համար: Սակայն, կարծիքից հրաժարման հիմքերի պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) պատճառով, մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ աուդիտորական կարծիքը հիմնավորելու համար:>>:

### **Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ**

28. Երբ աուդիտորը ակնկալում է աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխել կարծիքը, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի կարծիքի ձևափոխում առաջացնող հանգամանքների և ձևափոխման ակնկալվող տեքստի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա25):

\*\*\*

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

#### **Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ (հղում՝ պար. 2)**

Ա1. Ներքոհիշյալ աղյուսակը ներկայացնում է, թե, կախված աուդիտորի դատողությունից, ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթի և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ ինչպիսի՞ կարծիքի արտահայտման տեսակ է ընտրվում.

Ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթը	Աուդիտորի դատողությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունների կամ հավանական ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ	
	Հական է, բայց ոչ համատարած	Հական է և համատարած
Ֆինանսական հաշվետվությունները հականորեն խեղաթյուրված են	Ձևափոխված կարծիք	Բացասական կարծիք
Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողություն	Ձևափոխված կարծիք	Կարծիքից հրաժարում

### Էական խեղաթյուրումների բնույթը (հղում պար. 6ա)

Ա2. ԱՄՍ 700-ը աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ձևավորելու համար եզրակացնել, թե արդյո՞ք ձեռք է բերվել ողջամիտ երաշխիք ֆինանսական հաշվետվությունների, ամբողջականորեն վերցրած, էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ:<sup>41</sup> Եզրակացության համար հաշվի է առնվում աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված սխալների, եթե այդպիսիք կան, ուսումնասիրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 450-ի:<sup>42</sup>

Ա3. ԱՄՍ 450-ը խեղաթյուրումը սահմանում է ներկայացված ֆինանսական հաշվետվության գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն անհրաժեշտ համապատասխան գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման տարբերությունը: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ, կախված հետևյալից՝

- (ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանությունը,
- (բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը, կամ
- (գ) ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճությունը և համապատասխանությունը:

<sup>41</sup> ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 11:

<sup>42</sup> ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>, պարագրաֆ 4ա:

*Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանությունը*

- Ա4. Ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանության հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջանալ էական խեղաթյուրումներ, երբ՝
- (ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները, չեն ներկայացնում գործարքները և դեպքերը այնպես, որպեսզի ապահովի ճշմարիտ ներկայացումը:
- Ա5. Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքները հաճախ պահանջում են հաշվառել և բացահայտել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները: Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը փոխել է հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ, եթե կազմակերպությունը չի պահպանել այդ պահանջները:

*Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը*

- Ա6. Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառման հետ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ՝
- (ա) երբ ղեկավարությունը պատշաճորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի, ներառյալ այն դեպքը, երբ ղեկավարությունը հետևողականորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը տարբեր ժամանակաշրջանների, նմանատիպ գործարքների կամ դեպքերի համար, կամ
  - (բ) ֆաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության մեթոդի պատճառով (ինչպես, օրինակ, կիրառության չկանխամտածված սխալը):

*Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճությունը և համապատասխանությունը*

- Ա7. Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճության և համապատասխանության հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ, երբ՝
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում բոլոր պահանջվող բացահայտումները՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները չեն ներկայացված համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, կամ
  - (գ) Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն տրամադրում բավարար բացահայտումներ ճշմարիտ ներկայացումը ապահովելու համար:

**Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը** (հղում պար. 6բ)

- Ա8. Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու աուդիտորի անկարողության (որը նաև անվանվում է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում) պատճառները կարող են լինել հետևյալները՝
- (ա) կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքները,
  - (բ) աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամանակի հետ կապված հանգամանքները, կամ
  - (գ) ղեկավարության կողմից սահմանափակումները:
- Ա9. Որոշակի ընթացակարգի իրականացմանը անկարողությունը չի հանդիսանում աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, եթե աուդիտորը կարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ իրականացնելով այլընտրանքային ընթացակարգեր: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա պարագրաֆներ 7բ և 10-ի պահանջները կիրառվում են ըստ համապատասխանության: Ղեկավարության կողմից սահմանափակումները կարող են աուդիտի համար ունենալ այլ հետևանքներ նույնպես, ինչպես օրինակ՝ խարդախության ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման և առաջադրանքի հետագա շարունակման առնչությամբ:
- Ա10. Կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքների օրինակներ են՝
- կազմակերպության հաշվապահական փաստաթղթերը ոչնչացվել են,
  - կարևոր բաղադրիչի հաշվապահական փաստաթղթերը կալանվել են անորոշ ժամկետով պետական մարմինների կողմից:
- Ա11. Աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամանակի հետ կապված հանգամանքների օրինակներ են՝
- կազմակերպությունը պարտավոր է ասոցիացված ընկերությունը հաշվառել բաժնեմասնակցության մեթոդով, սակայն աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերջինիս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ուսումնասիրելու համար՝ արդյո՞ք բաժնեմասնակցության մեթոդը ճիշտ է կիրառվել,
  - աուդիտորի առաջադրանքի ստանձնման ժամանակը այնպիսին է, որ աուդիտորը անկարող է դիտարկել պաշարների գույգագրման գործընթացը,
  - աուդիտորը որոշում է, որ զուտ համապարփակ ընթացակարգերի կիրառումը բավարար չէ, սակայն կազմակերպության վերահսկողության համակարգը արդյունավետ չէ:
- Ա12. Ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու օրինակներ են՝
- ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին դիտարկել պաշարների գույքագրման գործընթացը,
  - ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին որոշ հաշիվների մնացորդների վերաբերյալ արտաքին հաստատումներ պահանջել:

**Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները** (հղում՝ պար. 13(բ)-14)

Ա13. Աուդիտի առաջադրանքից հրաժարվելու իրագործելիությունը կարող է կախված լինել ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պահին առաջադրանքի ավարտվածության աստիճանից: Եթե աուդիտորը մեծամասամբ ավարտել է աուդիտը, ապա մինչև առաջադրանքից հրաժարվելը աուդիտորը կարող է որոշել հնարավորության սահմաններում ավարտել աուդիտը, արտահայտել կարծիքից հրաժարում և բացատրել աուդիտի շրջանակների սահմանափակումը կարծիքից հրաժարման հիմքեր պարագրաֆում:

Ա14. Որոշ հանգամանքներում աուդիտի առաջադրանքից հրաժարումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե աուդիտորը պարտավոր է շարունակել առաջադրանքը՝ համաձայն իրավական ու կարգավորող միջավայրի: Այսպիսի հանգամանք կարող է առաջանալ այն աուդիտորի համար, որը նշանակվել է իրականացնելու աուդիտ հանրային ոլորտի հաստատության համար: Այսպիսի հանգամանք կարող է ստեղծվել նաև այն իրավական ու կարգավորող դաշտում, որտեղ աուդիտորը նշանակվել է իրականացնելու որոշակի ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, կամ նշանակվել է որոշակի ժամանակահատվածով և նրան արգելված է հրաժարվել առաջադրանքից մինչև համապատասխանաբար նշված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կամ նշված ժամանակահատվածի ավարտը: Աուդիտորը կարող է նաև ուսումնասիրել աուդիտորական եզրակացությունում այլ տեղեկատվության վերաբերյալ պարագրաֆ ներառելու անհրաժեշտությունը:<sup>43</sup>

Ա15. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պատճառով աուդիտի առաջադրանքից հրաժարումը անհրաժեշտ է, ապա աուդիտորից կարող է պահանջվել կազմակերպության ղեկավարությանը կամ պետական մարմիններին հաղորդել հրաժարմանը առնչվող հանգամանքները՝ համաձայն մասնագիտական, իրավական ու կարգավորող պահանջների:

**Բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ** (հղում՝ պար. 15)

Ա16. Ստորը բերված են եզրակացության հանգամանքների այնպիսի օրինակներ, որոնք չեն հակասում աուդիտորի կողմից արտահայտված բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը՝

- որոշակի ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիքի արտահայտում և միևնույն եզրակացության մեջ նույն ֆինանսական

<sup>43</sup> ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, պարագրաֆ Ա5:



հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիքի արտահայտում համաձայն այլ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,<sup>44</sup>

- ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց հրաժարում, և չձևափոխված կարծիքի արտահայտում ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ (տես ԱՄՍ 510<sup>45</sup>): Այդ դեպքում, աուդիտորը չի հրաժարվում կարծիքի արտահայտումից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ամբողջականորեն վերցրած:

### **Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է (հղում՝ պար. 16-17,19,21)**

Ա17. Աուդիտորական եզրակացության հետևողականությունը օգնում է խթանելու հասկանալիությունը օգտագործողների համար և բացահայտելու անսովոր հանգամանքները, երբ դրանք ի հայտ են գալիս: Հետևաբար, չնայած որ ձևափոխված կարծիքների տեքստի և ձևափոխման հիմքերի նկարագրման նույնատիպությունը միգուցե հնարավոր չլինի ապահովել, սակայն աուդիտորական եզրակացությունների ձևի ու բովանդակության հետևողականությունը խիստ ցանկալի է:

Ա18. Աուդիտորական եզրակացությունում, *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում աուդիտորի կողմից նկարագրվող էական խեղաթյուրումների ֆինանսական ազդեցությունների օրինակ է շահութահարկի, մինչև հարկումը շահույթի, զուտ շահույթի և սեփական կապիտալի վրա պաշարների գերազնահատման գումարային ազդեցությունը:

Ա19. *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում բաց թողնված տեղեկատվության բացահայտումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե՝

- (ա) ղեկավարությունը չի պատրաստել բացահայտումները, կամ այլ կերպ բացահայտումները մատչելի չեն աուդիտորին, կամ
- (բ) ըստ աուդիտորի դատողության, բացահայտումները չափից ավելի ծավալուն են աուդիտորական եզրակացության համեմատ:

Ա20. *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող որոշակի հարցի նկարագրությունը, չի արդարացնում այլ բացահայտված հարցերի բացթողումը, որոնք այլ կերպ առաջ կբերեին աուդիտորական եզրակացության ձևափոխման կարիք: Նման դեպքերում նմանատիպ այլ հարցերի բացահայտումը, որոնց աուդիտորը տեղյակ է, կարող է տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների համար:

### **Կարծիքի պարագրաֆ (հղում՝ պար. 22-23)**

Ա21. Այս պարագրաֆի վերնագրի ներառումը օգտագործողների համար հստակ է դարձնում այն, որ աուդիտորական եզրակացությունը ձևափոխված է, և մատնանշում է ձևափոխման տեսակը:

<sup>44</sup> Տես ԱՄՍ 700-ի պարագրաֆ Ա32-ը տվյալ հանգամանքի նկարագրության վերաբերյալ:

<sup>45</sup> ԱՄՍ 510, «Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ», պարագրաֆ 10:

Ա22. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է կարծիքը, հետևյալ արտահայտությունների օգտագործումը կարծիքի պարագրաֆում կարող է պատշաճ չլինել՝ «վերոնշված բացատրությունների համաձայն» կամ «հաշվի առնելով», որ նրանք բավարար հստակ և ազդեցիկ չեն:

### **Աուդիտորական եզրակացության օրինակ**

Ա23. Հավելվածում ներառված օրինակ 1-ը և օրինակ 2-ը ներկայացնում են էական խեղաթյուրում պարունակող ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ համապատասխանաբար ձևափոխված կարծիք և բացասական կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություններ:

Ա24. Հավելվածում ներառված օրինակ 3-ը ներկայացնում է ձևափոխված կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Հավելվածում ներառված օրինակ 4-ը ներկայացնում է կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ: Հավելվածում ներառված օրինակ 5-ը ներկայացնում է կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ: Վերջին երկու դեպքերից յուրաքանչյուրի պարագրայում անկարողության հնարավոր հետևանքները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական են և համատարած:

### **Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ** (հղում պար. 28)

Ա25. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորական կարծիքի ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հանգամանքների և ձևափոխման նախատեսվող տեքստի հաղորդումը հնարավորություն է տալիս՝

- (ա) աուդիտորին՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ծանուցելու ակնկալվող ձևափոխման(ումների) և ձևափոխման պատճառների (հանգամանքների) վերաբերյալ,
- (բ) համաձայնության գալ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող խնդրի(իրների)ն առնչվող փաստերի վերաբերյալ, կամ հաստատելու այդ հարցերում ղեկավարության հետ անհամաձայնությունը, և
- (գ) կառավարման մարմնին տալ հնարավորություն, համապատասխան հանգամանքներում, աուդիտորին տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ՝ ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող խնդրի (խնդիրների) առնչությամբ:

### **Հավելված**

(հղում պար. Ա23-24)

## **Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

- Օրինակ 1. Ձևափոխված կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն՝ էական խեղաթյուրում պարունակող ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ:
- Օրինակ 2. Բացասական կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն՝ էական խեղաթյուրում պարունակող ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ:
- Օրինակ 3. Ձևափոխված կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:
- Օրինակ 4. Կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ:
- Օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ:

### **Օրինակ 1.**

#### **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,<sup>46</sup>
- պաշարները գերազնահատված են: Խեղաթյուրումը համարվում է էական բայց ոչ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### **Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>47</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական

<sup>46</sup> ԱՄՍ 210, «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը:»

<sup>47</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ», անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարության<sup>48</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>49</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>50</sup> կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>51</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված

<sup>48</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>49</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...>>

<sup>50</sup> Ծանոթագրություն 12-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>51</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 12-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

*Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր*

Ընկերության պաշարները հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացված են xxx գումարով: Ղեկավարությունը պաշարները չի ներկայացրել ինքնարժեքի և վաճառքի զուտ գնի նվազագույնով, այլ միայն ինքնարժեքով, ինչը հանդիսանում է շեղում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների պահանջներից: Ընկերության հաշվապահական տվյալները մատնանշում են, որ եթե ղեկավարությունը պաշարները ներկայացներ ինքնարժեքի և վաճառքի զուտ գնի նվազագույնով, ապա կապահանջվեր պաշարների արժեքը նվազեցնել xxx գումարով հասցնելով այն վաճառքի զուտ գնին: Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կաճեր xxx գումարով, և շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին համապատասխանաբար xxx, xxx և xxx գումարներով:

*Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի հետևանքների, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

**Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

**Օրինակ 2.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- մայր կազմակերպության ղեկավարության կողմից Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,

- Ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են դուստր ընկերության չհամախմբման պատճառով: Էական խեղաթյուրումը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ համարվում է համատարած: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունը չի որոշվել գործնական անհնարինության պատճառով,
- ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

## ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### **Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>52</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության և իր դուստր ընկերությունների կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

*Ղեկավարության<sup>53</sup> պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>54</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

<sup>52</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

<sup>53</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>54</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>55</sup> կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>56</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և դեկլարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

### *Բացասական կարծիքի հիմքեր*

Ինչպես պարզաբանված է Ծանոթագրություն X-ում, ընկերությունը չի համախմբել 20X1թ.-ին ձեռք բերված դուստր ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները, քանի որ դեռևս չի կարողացել ձեռքբերման օրվա դրությամբ գնահատել դուստր ընկերության որոշ էական ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքը: Ուստի այդ ներդրումը հաշվառվել է սկզբնական արժեքով: Համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների՝ դուստր ընկերությունը պետք է համախմբվեր, քանի որ այն վերահսկվում է ընկերության կողմից: Եթե ԴԵԶ ընկերությունը համախմբվեր, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր էականորեն կփոփոխվեին: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չհամախմբման ազդեցությունը չի որոշվել:

### *Բացասական կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացասական կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի ազդեցության նշանակալիության պատճառով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ, չեն տալիս ճշմարիտ ու իրական

<sup>55</sup> Ծանոթագրություն 17-ի պարագայում կարելի է գրել. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>56</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 17-ի պարագայում կարելի է գրել. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների ֆինանսական վիճակը և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

### **Օրինակ 3.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,
- աուդիտորը անկարող է եղել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ օտարերկրյա ասոցիացված ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ: Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվում է էական, բայց ոչ համատարած,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### **Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>57</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

*Ղեկավարության<sup>58</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

<sup>57</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:



Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>59</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>60</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>61</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

<sup>58</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>59</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...>>

<sup>60</sup> Ծանոթագրություն 22-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>61</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 22-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր*

ԱԲԳ ընկերության ներդրումը տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ԴԵԶ ընկերությունում հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով և հաշվապահական հաշվեկշռում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ներկայացված է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասը xxx գումարով ներկայացված է ԱԲԳ ընկերության տարվա եկամուտներում: Մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում ներդրման 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ընթացիկ արժեքի և ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ, քանի որ մեզ հասանելի չէին ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությունը, ղեկավարությունը և աուդիտորը: Հետևաբար, մենք անկարող էինք որոշել՝ արդյո՞ք նշված գումարների որևէ ճշգրտում անհրաժեշտ էր:

#### *Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

#### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

#### **Օրինակ 4.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,