

**«ԱՌՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 701
ԱՆԿԱՆ ԱՌՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆՈՒՄ ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԱՌՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ
ՀԱՐՑԵՐԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ**

(Կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների
ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

Բովանդակություն

Ներածություն.....	1
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....	1
Ուժի մեջ մտնելը	3
Նպատակը.....	3
Սահմանումը	3
Պահանջներ.....	3
Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում.....	3
Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում.....	4
Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ	5
Փաստաթղթավորում.....	6
Կիրառումը և բացատրական այլ նյութեր.....	7
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	7
Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշումը	9
Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը.....	15
Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ	23
Փաստաթղթավորում	24

«Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը անկախ աուդիտորի եզրակացությունում» ԱՄՍ 701-ը պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն Աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի

պատասխանատվությանը, երբ նա աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնում է աուդիտի առանցքային հարցեր: Սույն ստանդարտն անդրադառնում է և՛ աուդիտորի դատողությանը, թե ինչ հաղորդակցել աուդիտորի եզրակացությունում, և՛ տվյալ հաղորդակցության ձևին ու բովանդակությանը:

2. Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման նպատակն է բարձրացնել աուդիտորի եզրակացության տեղեկատվական արժեքը՝ իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ առավել մեծ թափանցիկություն ապահովելու նպատակով: Աուդիտի առանցքային հարցերի հաղորդակցումը ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակային օգտագործողներին (այսուհետ՝ «նպատակային օգտագործողներ») տրամադրում է լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ հասկանալու այն հարցերը, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Աուդիտի առանցքային հարցերի հաղորդակցումը նպատակային օգտագործողներին կարող է նաև նրանց օժանդակել հասկանալ աուդիտի ենթարկված կազմակերպության գործունեությունը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ղեկավարության կողմից կիրառված նշանակալի դատողությունները (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա4):
3. Աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը նպատակային օգտագործողների համար կարող է նաև հիմք հանդիսանալ հետագայում կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկելու կազմակերպությանը, աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին, կամ իրականացրած աուդիտին վերաբերող որոշ հարցեր:
4. Աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումն իրականացվում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ աուդիտորի կողմից ձևավորվող կարծիքի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն: Աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը՝
 - ա) չի փոխարինում ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին, որոնք, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն ղեկավարությունից պահանջվում է ներկայացնել, կամ որոնք այլ կերպ անհրաժեշտ են ապահովելու ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը,
 - բ) չի փոխարինում աուդիտորի կողմից արտահայտվելիք ձևափոխված կարծիքին, որը պահանջվում է աուդիտի կոնկրետ առաջադրանքի հանգամանքներով՝ ԱՄՍ 705-ի (վերանայված)¹ համաձայն,
 - գ) չի փոխարինում ԱՄՍ 570-ի (վերանայված)² համաձայն եզրակացության ներկայացմանը, երբ առկա է դեպքերի կամ իրադարձությունների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա, կամ
 - դ) չի համարվում առանձին կարծիք առանձին հարցերի վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա5-Ա8):

¹ ԱՄՍ 705 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում*

² ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*, 22-23-րդ պարագրաֆներ

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ աուդիտորն այլ կերպ որոշում է աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացնել աուդիտորի եզրակացությունում: Սույն ԱՄՍ-ն նաև կիրառվում է, երբ օրենքով կամ կարգավորող նորմերով աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր³: Այնուհանդերձ, ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) աուդիտորին արգելում է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է «Կարծիքից հրաժարում», բացառությամբ եթե աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը պահանջվում է օրենքով կամ կարգավորող նորմերով⁴:

Ուժի մեջ մտնելը

6. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակը

7. Աուդիտորի նպատակն է որոշել աուդիտի առանցքային հարցերը և, ֆինանսական հաշվետվությունների մասին կարծիք ձևավորելիս, ներկայացնել դրանք աուդիտորի եզրակացությունում:

Սահմանումը

8. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմինն ունի հետևյալ նշանակությունը՝

Աուդիտի առանցքային հարցեր՝ հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Աուդիտի առանցքային հարցերը ընտրվում են այն հարցերից, որոնք հաղորդակցվել են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Պահանջներ

Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում

9. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից որոնք էին աուդիտի իրականացման ընթացքում աուդիտորից պահանջում նշանակալի ուշադրություն: Նման որոշում կայացնելիս՝ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի (տես՝ պարագրաֆներ Ա9-Ա18)՝

ա) այն ոլորտները, որոնք ԱՄՍ 315-ի (վերանայված)⁵ համաձայն հատկորոշվել են որպես էական խեղաթյուրման բարձր ռիսկ կամ նշանակալի ռիսկ պարունակող ոլորտներ (տես՝ պարագրաֆներ Ա19-Ա22).

³ ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*, 30-31-րդ պարագրաֆներ

⁴ ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 29

⁵ ԱՄՍ 315 (վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով*

- բ) աուդիտորի նշանակալի դատողությունները, կապված ֆինանսական հաշվետվությունների այն ոլորտների հետ, որոնք ներառում են ղեկավարության կողմից նշանակալի դատողություն, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որոնք հատկորոշվել են որպես բարձր անորոշություն ունեցող գնահատումներ. (տես՝ պարագրաֆներ Ա23-Ա24).
- գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերի կամ գործարքների ազդեցությունը աուդիտի վրա (տես՝ պարագրաֆներ Ա25-Ա26):

10. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե պարագրաֆ 9-ի համաձայն որոշված որ հարցերն են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում համարվել առավել նշանակալի և, հետևաբար՝ աուդիտի առանցքային հարցեր (տես՝ պարագրաֆներ Ա9-Ա11, Ա27-Ա30):

Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում

11. Աուդիտորը՝ աուդիտորի եզրակացության «*Աուդիտի առանցքային հարցեր*» բաժնում, աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարց պետք է նկարագրի, կիրառելով առանձին ենթավերնագիր, բացառությամբ եթե կիրառվում են 14 կամ 15-րդ պարագրաֆների հանգամանքները: Այս բաժնի ներածական մասում պետք է ամրագրել, որ
- ա) աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին (ընթացիկ տարվա) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և
 - բ) աուդիտի առանցքային հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, ինչպես նաև աուդիտորի կարծիք ձևավորելու նպատակով: Աուդիտորը չի տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա31-Ա33):

Աուդիտի առանցքային հարցերը չեն փոխարինում աուդիտորի կողմից ձևափոխված կարծիքի արտահայտմանը

12. Աուդիտորը չպետք է ներկայացնի որևէ հարց աուդիտորի եզրակացության «*Աուդիտի առանցքային հարցեր*» բաժնում, եթե այդ հարցի պատճառով աուդիտորից կպահանջվի ձևափոխել կարծիքը ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն (տես՝պարագրաֆ Ա5):

Աուդիտի առանցքային առանձին հարցերի նկարագրությունը

13. Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը աուդիտորի եզրակացության «*Առանցքային աուդիտորական հարցեր*» բաժնում պետք է ներառի հղումներ ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտմանը (բացահայտումներին), եթե այդպիսիք կան, և պետք է ներառի հետևյալը (տես՝ պարագրաֆներ Ա34-Ա41)՝
- ա) բացատրություն, թե ինչու է հարցը համարվում աուդիտի առաջադրանքի առավել նշանակալի հարցերից մեկը, և հետևաբար համարվում աուդիտի առանցքային հարց (տես՝ պարագրաֆներ Ա42-Ա45).
 - բ) ինչպես է այդ հարցը դիտարկվել աուդիտի շրջանակներում (տես՝ պարագրաֆներ Ա46-Ա51):

Հանգամանքներ, երբ հարցը՝ որոշված որպես աուդիտի առանցքային հարց, չի ներկայացվում աուդիտորի եզրակացությունում

14. Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարց աուդիտորը պետք է ներկայացնի աուդիտորի

եզրակացությունում, բացառությամբ եթե (տես՝ պարագրաֆներ Ա53-Ա56)

ա) օրենքով կամ կարգավորող նորմերով արգելվում է տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ (տես՝ պարագրաֆ 52),

բ) խիստ հազվագյուտ դեպքերում, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացնել աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները կարող են խելամտորեն ակնկալվել, որ ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը: Նշվածը չի կիրառվում, եթե կազմակերպությունը տվյալ հարցի վերաբերյալ տեղեկատվությունն արդեն հրապարակայնորեն բացահայտել է:

Աուդիտի առանցքային հարցերի և աուդիտորի եզրակացությունում ներառվող այլ փարրերի նկարագրությունների փոխադարձ կապը

15. Հարցը, որի արդյունքում աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտվում է ձևափոխված կարծիք՝ ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն, կամ դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ էական անորոշության առկայությունը, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն, իրենց բնույթով հանդիսանում են աուդիտի առանցքային հարցեր: Այնուհանդերձ, այսպիսի հանգամանքներում այս հարցերը չպետք է ներկայացվեն աուդիտորի եզրակացության «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում և չեն կիրառվում 13-14-րդ պարագրաֆների պահանջները: Փոխարենը, աուդիտորը պետք է՝

ա) եզրակացություն ներկայացնի այս հարցի (հարցերի) վերաբերյալ՝ կիրառելի ԱՄՍ-ների համաձայն, և

բ) «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում հղում կատարի «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» կամ «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» բաժնին (բաժիններին) (տես՝ պարագրաֆներ Ա6-Ա7):

«Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնի ձևը և բովանդակությունը այլ հանգամանքներում

16. Եթե աուդիտի կամ կազմակերպության փաստերով ու հանգամանքներով, պայմանավորված աուդիտորը որոշում է, որ աուդիտի առանցքային հարցեր չկան ներկայացնելու համար, կամ աուդիտի առանցքային հարցերը բացառապես այն հարցերն են, որոնք ներկայացված են ըստ պարագրաֆ 15-ի, ապա այս մասին աուդիտորը պետք է նկարագրի աուդիտորի եզրակացության առանձին բաժնում՝ «Աուդիտի առանցքային հարցեր» վերնագրով (տես՝ պարագրաֆներ Ա57-Ա59):

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

17. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի՝

ա) այն հարցերը, որոնք աուդիտորը որոշել է որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, կամ

բ) եթե կիրառելի է՝ աուդիտի կամ կազմակերպության փաստերով ու հանգամանքներով պայմանավորված, աուդիտորի համոզվածությունը որ աուդիտի առանցքային հարցեր չկան (տես՝ պարագրաֆներ Ա60-Ա63):

Փաստաթղթավորում

18. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի հետևյալը (տես՝ պարագրաֆ Ա64)⁶

- ա) այն հարցերը, որոնք աուդիտորի կողմից պահանջում են նշանակալի ուշադրություն՝ պարագրաֆ 9-ի համաձայն, ինչպես նաև աուդիտորի որոշման տրամաբանական հիմնավորումը՝ արդյոք այդ հարցերը կամ այդ հարցերից յուրաքանչյուրը աուդիտի ընթացքում համարվում է աուդիտի առանցքային հարց, թե ոչ՝ պարագրաֆ 10-ի համաձայն,
- բ) որտեղ կիրառելի է, աուդիտորի որոշման տրամաբանական հիմնավորումը, համաձայն որի աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնելու համար աուդիտի առանցքային հարցեր առկա չեն, կամ աուդիտի առանցքային հարցերը միայն այն հարցերն են, որոնք ներկայացվում են պարագրաֆ 15-ի համաձայն, և
- գ) որտեղ կիրառելի է, աուդիտորի որոշման տրամաբանական հիմնավորումը, համաձայն որի աուդիտորի եզրակացությունում չպետք է ներկայացնել այն հարցը, որը համարվել է աուդիտի առանցքային հարց:

⁶ ԱՄՍ 230, *Աուդիտի փաստաթղթավորումը*, 8-11-րդ պարագրաֆներ և Ա6 պարագրաֆ

Կիրառումը և բացատրական այլ նյութեր

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը (տես՝ պարագրաֆ 2)

- Ա1. Նշանակալիությունը կարող է նկարագրվել որպես տվյալ համատեքստում հարցի հարաբերական կարևորություն: Հարցի նշանակալիությունը որոշվում է աուդիտորի կողմից այն համատեքստում, որում այդ հարցը դիտարկվում է: Նշանակալիությունը կարող է դիտարկվել քանակական և որակական գործոնների համատեքստում, ինչպիսիք են հարցի հարաբերական մեծությունը, հարցի բնույթը և խնդրո առարկայի վրա նրա ազդեցությունը, ինչպես նաև նպատակային օգտագործողների հետաքրքրությունը: Այն ներառում է փաստերի և հանգամանքների օբյեկտիվ վերլուծություն՝ հաշվի առնելով նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության բնույթը և ծավալը:
- Ա2. Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներն իրենց հետաքրքրությունն են արտահայտել այն հարցերի վրա, որոնց շուրջ աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ունեցել են երկկողմանի ծավալուն քննարկումներ՝ ԱՄՍ 260-ի (վերանայված)⁷ համաձայն, և որոնց վերաբերյալ օգտագործողները պահանջում են առավել թափանցիկություն: Օրինակ՝ օգտագործողներն արտահայտել են կոնկրետ հետաքրքրություն՝ հասկանալու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս աուդիտորի կողմից կիրառած նշանակալի դատողությունները, քանի որ դրանք սովորաբար վերաբերում են այն ոլորտներին, որոնց վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս ղեկավարությունը կատարել է նշանակալի դատողություններ:
- Ա3. Աուդիտորներից պահանջելով՝ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը, կարող է նաև բարձրացնել աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցությունն այդ հարցերի վերաբերյալ, և կարող է ղեկավարության ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների այն բացահայտումների վրա, որոնց աուդիտորի եզրակացությունում հղում է կատարվում:
- Ա4. ԱՄՍ 320-ում⁸ պարզաբանվում է, որ աուդիտորը կարող է ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները՝
- ա) կազմակերպության բիզնեսի, տնտեսական գործունեության, ու հաշվապահական հաշվառման համակարգի վերաբերյալ ունեն բավականաչափ գիտելիքներ և ցանկություն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պատշաճ կերպով ուսումնասիրելու համար,
 - բ) հասկանում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում, ներկայացվում և աուդիտի են ենթարկվում էականության մակարդակի տեսանկյունից,
 - գ) ընդունում են գնահատումների, դատողությունների և ապագա ղեկավարի վրա հիմնված չափումներին բնորոշ անորոշությունները, և
 - դ) կայացնում են խելամիտ տնտեսական որոշումներ՝ հիմնվելով ֆինանսական հաշվետվություններում առկա տեղեկատվության վրա:

Հաշվի առնելով այն, որ աուդիտորի եզրակացությունն ուղեկցվում է աուդիտի ենթարկված

⁷ Առաջարկվող ԱՄՍ 260 (վերանայված), *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*

⁸ ԱՄՍ 320, *էականությունը աուդիտի պլանավորման եվ իրականացման գործընթացում*

Ֆինանսական հաշվետվություններով՝ աուդիտորի եզրակացության օգտագործողները նույնականացվում են ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակային օգտագործողների հետ:

Աուդիտի առանցքային հարցերի, աուդիտորի կարծիքի և աուդիտորի եզրակացության այլ տարրերի փոխկապակցվածությունը (տես՝ պարագրաֆներ 4, 12, 15)

Ա5. ԱՄՍ 700-ը (վերանայված) սահմանում է պահանջներ և տալիս է ցուցումներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևավորման վերաբերյալ⁹: Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը չի փոխարինում ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին, որոնք պետք է ներկայացնի կազմակերպության ղեկավարությունը՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն, կամ որոնք այլ կերպ անհրաժեշտ են ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար: ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) անդրադառնում է այն հանգամանքներին, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական խեղաթյուրում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների համապատասխանության կամ տեղին լինելու վերաբերյալ¹⁰:

Ա6. Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կամ բացասական կարծիք ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն, «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» բաժնում այն հարցի նկարագրության ներկայացումը, որի արդյունքում արտահայտվում է ձևափոխված կարծիք, օգնում է նպատակային օգտագործողներին հասկանալ և հատկորոշել այդպիսի հանգամանքները, երբ դրանք տեղի են ունենում: Նշված հարցի տարբերակումը «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում ներկայացվող հարցերից, աուդիտորի եզրակացությունում այդ հարցին տալիս է յուրահատուկ նշանակալիություն (տես՝ պարագրաֆ 15): ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) Հավելվածում բերվում են ցուցադրական օրինակներ, որտեղ հստակ ներկայացվում է, թե ինչպես է փոխվում «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնի ներածական մասի շարադրանքը, երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կամ բացասական կարծիք, և ներկայացվում են աուդիտի առանցքային այլ հարցեր: Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա58-ը սահմանում է, թե ինչպես պետք է ներկայացնել «Առանցքային աուդիտորական հարցեր» բաժինը, երբ աուդիտորի որոշման համաձայն՝ առկա չեն առանցքային աուդիտորական հարցեր, որոնք ենթակա են ներկայացման աուդիտորի եզրակացությունում, բացառությամբ այն հարցերի, որոնք ներկայացվում են աուդիտորի եզրակացության «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» կամ «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» բաժիններում:

Ա7. Այն դեպքում, երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կամ բացասական կարծիք, աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը դեռևս կհամարվի տեղին՝ օժանդակող օգտագործողներին ավելի լավ հասկանալ աուդիտը, հետևաբար, նաև աուդիտի առանցքային հարցերի որոշման նկատմամբ կիրառվող պահանջները: Այնուհանդերձ, քանի որ բացասական կարծիքն արտահայտվում է այնպիսի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ հայտնաբերված խեղաթյուրումները՝ առանձին կամ միասին վերցրած, էական և համատարած են ֆինանսական հաշվետվություններում¹¹

- կախված հարցի նշանակալիությունից, որի արդյունքում արտահայտվում է բացասական կարծիք, աուդիտորը կարող է որոշել, որ որևէ այլ հարց չի համարվում աուդիտի առանցքային հարց: Այսպիսի հանգամանքներում կիրառվում է 15-րդ պարագրաֆի պահանջը

⁹ ԱՄՍ 700 (վերանայված), 5-10-րդ պարագրաֆներ և Ա1-Ա10 պարագրաֆներ

¹⁰ Տես՝ ԱՄՍ 705 (վերանայված) պարագրաֆ Ա7

¹¹ ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 8

(տես՝ պարագրաֆ Ա58),

- Եթե մեկ կամ մեկից ավել հարցեր, բացի այն հարցերից, որոնց հետևանքով արտահայտվում է բացասական կարծիք, համարվում են աուդիտի առանցքային հարցեր, խիստ կարևոր է, որ աուդիտի առանցքային այդ հարցերի նկարագրություններից չենթադրվի, որ ֆինանսական հավետվությունները որպես ամբողջություն ավելի արժանահավատ են այդ հարցերով պայմանավորված, հաշվի առնելով բացասական կարծիք արտահայտելու հանգամանքը (տես՝ պարագրաֆ Ա47):

Ա8. ԱՄՍ 706-ը (վերանայված)¹² բոլոր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորների համար նախատեսում է մեխանիզմներ աուդիտորի եզրակացությունում լրացուցիչ տեղեկատվություն ներկայացնելու համար, որն իրականացվում է «*Հանգամանքի շեշտադրում*» պարբերության կամ «*Այլ հանգամանք*» պարբերության տեսքով, երբ աուդիտորը որոշում է որ դա անհրաժեշտ է: Այդպիսի պարագրաֆները աուդիտորի եզրակացությունում «*Աուդիտի առանցքային հարցեր*» բաժնից ներկայացվում են առանձին: Այն դեպքում, երբ որևէ հարց որոշվում է որպես աուդիտի առանցքային հարց, նշված պարագրաֆների կիրառումը չի փոխարինում աուդիտի առանցքային առանձին հարցի նկարագրությանը՝ պարագրաֆ 13-ի¹³ համաձայն: ԱՄՍ 706-ը (վերանայված) տրամադրում է նաև ցուցումներ՝ կապված աուդիտի առանցքային հարցերի և «*Հանգամանքի շեշտադրում*» պարբերության փոխկապակցվածության հետ՝ այդ ԱՄՍ-ի համաձայն¹⁴:

Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշումը (տես՝ պարագրաֆներ 9-10)

Ա9. Աուդիտի առանցքային հարցերը որոշելիս՝ աուդիտորը հաշվի է առնում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցված հարցերը, որոնցից, աուդիտորի դատողության համաձայն, ընտրվում են ավելի փոքր թվով հարցեր, որոնք ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում համարվել են առավել նշանակալի:

Ա10. Կարևոր հարցերի որոշումը աուդիտորի կողմից սահմանափակվում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առավել նշանակալի հարցերով, նույնիսկ, եթե ներկայացվում են համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ (այսինքն՝ նույնիսկ, եթե աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանին, որի համար պատրաստվում են ֆինանսական հաշվետվությունները)¹⁵:

Ա11. Թեև աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը աուդիտորի կողմից կատարվում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակներում, և սույն ԱՄՍ-ի համաձայն աուդիտորից չի պահանջվում վերանայել նախորդ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացված աուդիտի առանցքային հարցերը, այնուամենայնիվ, աուդիտորի համար օգտակար է դիտարկել, թե արդյոք նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում որոշված աուդիտի առանցքային հարցերը շարունակում են համարվել առանցքային աուդիտորական հարցեր նաև ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում:

¹² ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ*

¹³ Տես ԱՄՍ 706 (վերանայված), 8(բ) և 10(բ) պարագրաֆները

¹⁴ Տես ԱՄՍ 706 (վերանայված), Ա1-Ա3 պարագրաֆները

¹⁵ Տես ԱՄՍ 710, *Համադրելի տեղեկատվություն. համապատասխան տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*

Աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 9)

Ա12. «Աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության արժանի» հասկացությունն օգտագործվում է նշելու, որ աուդիտը հիմնված է ռիսկերի վրա, և աուդիտի նպատակն է հայտնաբերել կազմակերպությունում առկա ռիսկերը՝ մասնավորապես հատկորոշելու և գնահատելու ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը, որոնց արձագանքելու նպատակով աուդիտորը նախագծում և իրականացնում է աուդիտորական ընթացակարգեր և ձեռք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավականաչափ և համապատասխան հիմք կհանդիսանան աուդիտորի կարծիք արտահայտելու համար: Կոնկրետ հաշվի մնացորդի, գործառնությունների դասի կամ բացահայտման համար որքան բարձր է հաստատման մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկը, այնքան մեծ թվով դատողություն է հաճախ պահանջվում աուդիտորական ընթացակարգերը պլանավորելու և իրականացնելու, ինչպես նաև դրանց արդյունքը գնահատելու համար: Աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելիս, եթե աուդիտորի գնահատմամբ ռիսկը բարձր է, անհրաժեշտ է ձեռք բերել առավել համոզիչ ապացույցներ¹⁶: Գնահատված բարձր ռիսկի պատճառով առավել համոզիչ ապացույցներ հավաքելիս՝ աուդիտորը կարող է ավելացնել ապացույցների քանակը, կամ ձեռք բերել այնպիսի ապացույցներ, որոնք ավելի տեղին են կամ արժանահավատ, օրինակ՝ փորձել ավելի մեծ թվով ապացույցներ ձեռք բերել երրորդ կողմից կամ ձեռք բերել լրացուցիչ հիմնավորող ապացույցներ անկախ աղբյուրներից¹⁷:

Ա13. Հետևաբար, այն հարցերը, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը դժվարանում է ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, կամ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ձևավորելիս առաջացնում են դժվարություններ, կարող են հատկապես տեղին լինել աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքային հարցերը հատկորոշելիս:

Ա14. Աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող հարցերը հաճախ վերաբերում են բարդ ոլորտներին, որոնց նկատմամբ ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից կատարվել են նշանակալի դատողություններ, հետևաբար, հաճախ աուդիտորից պահանջվում է այս ոլորտների նկատմամբ կիրառել բարդ և բազմակողմանի դատողություն: Բացի այդ, այն ազդում է աուդիտի առաջադրանքի ընդհանուր ռազմավարության, ռեսուրսների բաշխման և նմանօրինակ հարցերի նկատմամբ աուդիտորական աշխատանքների ծավալի վրա: Նշված ազդեցությունը կարող է ներառել, օրինակ՝ աուդիտի առաջադրանքում ավագ աշխատակիցների ներգրավվումը, կամ կոնկրետ տվյալ ոլորտում մասնագիտացած աուդիտորի կամ հաշվապահական հաշվառման բնագավառի փորձագետի ներգրավվումը աուդիտորական ընկերության կողմից՝ որպես փորձագետ կամ որպես աշխատակից:

Ա15. Տարբեր ԱՄՍ-ներ աուդիտորից պահանջում են աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող հարցերը հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և այլ անձանց: Օրինակ՝

- ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկել այն նշանակալի դժվարությունները, որոնք ի հայտ են գալիս աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում¹⁸: ԱՄՍ-ների համաձայն, հիմնականում դժվարություններ առաջանում են հետևյալ դեպքերում՝

¹⁶ ԱՄՍ 330, *Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*, պարագրաֆ 7(բ)

¹⁷ ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա19

¹⁸ ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 16(բ) և պարագրաֆ Ա21

- կապակցված կողմերի հետ գործարքներ¹⁹, մասնավորապես աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու հետ կապված աուդիտորի սահմանափակումները՝ հավաստիանալու, որ կապակցված կողմերի միջև գործարքները (ի լրումն գնի) կատարվել են այնպիսի պայմաններով, որոնք համարժեք են «անկախ կողմերի միջև գործարքի» ընթացքում կիրառվող հիմնական պայմաններին,
- սահմանափակումներ խմբի աուդիտի նկատմամբ, երբ խմբի առաջադրանքի թիմի նկատմամբ կիրառվում են տեղեկատվության հասանելիության սահմանափակումներ²⁰,
- ԱՄՍ 220-ը առաջադրանքի պատասխանատու աուդիտորից պահանջում է խորհրդակցել բարդ կամ շարունակական բնույթ ունեցող հարցերի վերաբերյալ²¹: Օրինակ՝ նշանակալի տեխնիկական բնույթի հարցերի վերաբերյալ աուդիտորը կարող է խորհրդակցել և՛ ընկերության փորձագետների, և՛ ընկերությունից դուրս համապատասխան փորձագետների հետ: Նշված փաստը կարող է համարվել հայտանիշ, որ տվյալ հարցը աուդիտի առանցքային հարց է: Ի լրումն, առաջադրանքի պատասխանատու աուդիտորը աուդիտի ընթացքում ծագած նշանակալի հարցերը պետք է քննարկի առաջադրանքի որակի նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնող պատասխանատուի հետ²²:

Նկատառումներ, որոնք դիտարկվում են աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող հարցերը որոշելիս (տես՝ պարագրաֆ 9)

Ա16. Պլանավորման փուլում աուդիտորը կարող է կազմել այն հարցերի նախնական ցանկը, որոնք հնարավոր է, որ աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում համարվեն հատուկ ուշադրության արժանի, հետևաբար կհամարվեն աուդիտի առանցքային հարցեր: ԱՄՍ 260-ի (վերանայված) համաձայն աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակը և ժամկետը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկելիս՝ աուդիտորը կարող է քննարկել նաև վերը նշված հարցերը: Այնուհանդերձ, աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքային հարցերի որոշումը հիմնված է աուդիտի արդյունքների կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված ապացույցների վրա:

Ա17. Պարագրաֆ 9-ը ներառում է հատուկ նկատառումներ, որոնք պետք է դիտարկվեն աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության արժանի ոլորտները որոշելիս: Ուշադրություն է դարձվում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկվող հարցերի բնույթին, որոնք սովորաբար կապված են այն հարցերի հետ, որոնք բացահայտված են ֆինանսական հաշվետվություններում և արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի այն ոլորտները, որոնք նպատակային օգտագործողների համար առանձնահատուկ հետաքրքրություն են ներկայացնում: Փաստը, որ այս նկատառումները պահանջվում է դիտարկել, չի ենթադրում, որ այն հարցերը, որոնց նկատմամբ այդ նկատառումները կիրառվում են, անպայմանորեն համարվում են աուդիտի առանցքային հարցեր, ավելի ճիշտ՝ հարցերը, որոնք վերաբերում են հատուկ նկատառումներին, համարվում են աուդիտի առանցքային հարցեր միայն այն դեպքում, երբ դրանք աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում որոշվում են որպես առավել նշանակալի հարցեր՝ պարագրաֆ 10-ի համաձայն: Քանի որ

¹⁹ ԱՄՍ 550, *Կապակցված կողմեր*, պարագրաֆ Ա42

²⁰ ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*, պարագրաֆ 49 (դ)

²¹ ԱՄՍ 220, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողությունը*, պարագրաֆ 18

²² ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 19

նկատառումները կարող են փոխկապակցված լինել (օրինակ՝ պարագրաֆ 9(բ)-(գ) կետերում նկարագրված հանգամանքներին վերաբերող հարցերը կարող են նաև հատկորոշվել որպես նշանակալի ռիսկեր պարունակող հարցեր), կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կոնկրետ հարցի նկատմամբ կիրառվող մեկ կամ մեկից ավելի նկատառումները կարող են բարձրացնել աուդիտորի կողմից տվյալ հարցը որպես աուդիտի առանցքային հարց որոշելու հավանականությունը:

Ա18. Ի լրումն այն հարցերի, որոնք վերաբերում են պարագրաֆ 9-ի համաձայն հատուկ պահանջվող նկատառումներին, կարող են լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկվող այլ հարցեր, որոնք պահանջում են աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը, որոնք քննարկվող այլ հարցեր, որոնք պահանջում են աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը, կարող են որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարցեր՝ պարագրաֆ 10-ի համաձայն: Այսպիսի հարցերը կարող են ներառել, օրինակ, հարցեր, որոնք կապված են իրականացրած աուդիտի հետ, և որոնց բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում չի պահանջվում: Օրինակ՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում նոր SS համակարգի ներդրումը (կամ գործող համակարգի նշանակալի փոփոխությունները) կարող է հանդիսանալ աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող, մասնավորապես, եթե այդ փոփոխությունը նշանակալի ազդեցություն ունի աուդիտորի կողմից կիրառվող աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության վրա, կամ իր մեջ պարունակում է նշանակալի ռիսկ (օրինակ՝ համակարգի փոփոխություններ, որոնք ազդում են հասույթի ճանաչման վրա):

Էական խեղաթյուրման գնահատված բարձր ռիսկային ոլորտները, կամ նշանակալի ռիսկերը՝ հայտնաբերված ԱՄՍ 315-ի համաձայն (վերանայված) (տես՝ պարագրաֆ 9(ա))

Ա19. ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել աուդիտորի կողմից հայտնաբերված նշանակալի ռիսկերը²³: ԱՄՍ 260-ի (վերանայված) Ա13 պարագրաֆը բացատրում է, որ աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև կարող է հաղորդակցել այն եղանակները, թե ինչպես է աուդիտորը ծրագրում արձագանքել էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկեր պարունակող ոլորտներին:

Ա20. ԱՄՍ 315-ի (վերանայված) համաձայն՝ նշանակալի ռիսկը սահմանվում է որպես էական խեղաթյուրումների հայտնաբերված և գնահատված ռիսկ, որն ըստ աուդիտորի դատողության պահանջում է աուդիտորական հատուկ դիտարկում: Այն ոլորտները, որոնց նկատմամբ ղեկավարությունը կիրառում է նշանակալի դատողություն, և անսովոր նշանակալի գործարքները հաճախ կարող են հատկորոշվել որպես նշանակալի ռիսկեր: Հետևաբար, նշանակալի ռիսկերը հաճախ հանդիսանում են այն ոլորտները, որոնք աուդիտորի կողմից պահանջում են հատուկ ուշադրություն:

Ա21. Այնուհանդերձ, վերը նշվածը կարող է չվերաբերել բոլոր նշանակալի ռիսկերին: Օրինակ՝ ԱՄՍ 240-ի համաձայն՝ ենթադրվում է որ հասույթի ճանաչման հետ կապված առկա է խարդախության ռիսկ, և պահանջում է, որ աուդիտորը խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերը դիտարկի որպես նշանակալից ռիսկ²⁴: Ի լրումն, ԱՄՍ 240-ը նշում է, որ հաշվի առնելով ղեկավարության կողմից հսկողության գործընթացների չարաշահման ձևի անկանխատեսելիությունը, նշվածը հանդիսանում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ, հետևաբար՝ նշանակալի ռիսկ²⁵: Իրենց բնույթից կախված՝ այս ռիսկերը կարող են չպահանջել աուդիտորից հատուկ ուշադրություն, ուստի, ըստ

²³ ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 15

²⁴ ԱՄՍ 240, *Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության ռիսկերի առնչությամբ*, պարագրաֆներ 26-27-րդ

²⁵ ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 31

աուդիտորի որոշման, կարող են չդիտարկվել որպես աուդիտի առանցքային հարց՝ պարագրաֆ 10-ի համաձայն:

Ա22. ԱՄՍ 315 (վերանայված) բացատրում է, որ լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման հետ կապված, հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի գնահատականը կարող է փոփոխվել²⁶: Ֆինանսական հաշվետվությունների կոնկրետ ոլորտի (հաշվի) հետ կապված աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկի վերանայումը, ինչպես նաև ծրագրված աուդիտորական ընթացակարգերի վերագնահատումը (այսինքն՝ աուդիտի մոտեցման նշանակալի փոփոխություն, օրինակ՝ եթե աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնված էր այն ակնկալիքի վրա, համաձայն որի հսկողության որոշ գործընթացներ գործում են արդյունավետ, սակայն աուդիտորը ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք վկայում են, որ աուդիտի ժամանակաշրջանի ընթացքում դրանք արդյունավետ չեն գործել) կարող է հանգեցնել տվյալ ոլորտը հատկորոշելու որպես աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող:

Աուդիտորի նշանակալի դատողությունները՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների այն ոլորտների հետ, որոնց նկատմամբ ղեկավարությունը կիրառել է նշանակալի դատողություն, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որոնք հատկորոշվել են որպես անորոշության բարձր մակարդակ ունեցող գնահատումներ (տես՝ պարագրաֆ 9(բ))

Ա23. ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկել աուդիտորի տեսակետները կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաճի նշանակալի որակական հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումները²⁷: Շատ դեպքերում նշվածը վերաբերում է հաշվապահական հաշվառման վճռորոշ գնահատումներին և դրանց առնչվող բացահայտումներին, որոնք սովորաբար արժանանում են աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, հետևաբար կարող են հատկորոշվել որպես նշանակալի ռիսկեր:

Ա24. Այնուհանդերձ, ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները արտահայտել են իրենց մեծ հետաքրքրությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ, որոնք, ըստ ԱՄՍ 540-ի²⁸, հատկորոշվել են որպես անորոշության բարձր մակարդակ ունեցող գնահատումներ, որոնք սակայն կարող են չհատկորոշվել որպես նշանակալի ռիսկ: Ի թիվս այլնի, այդպիսի գնահատումները մեծապես կախված են ղեկավարության դատողություններից և հաճախ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամենաբարդ ոլորտները (հաշիվները) և կարող են պահանջել և՛ ղեկավարության, և՛ աուդիտորի փորձագետի ներգրավում: Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները նաև նշել են, որ այն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը (և այդ քաղաքականության նշանակալի փոփոխությունները), որը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ունի նշանակալի ազդեցություն, կարևոր է իրենց համար՝ հասկանալու ֆինանսական հաշվետվությունները, հատկապես, երբ կազմակերպության կիրառվող մոտեցումները տարբերվում են տնտեսության նույն ճյուղում գործող կազմակերպություններից:

Ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերի կամ գործառնությունների ազդեցությունը աուդիտի վրա (տես՝ պարագրաֆ 9(գ))

²⁶ ԱՄՍ 315 (վերանայված), պարագրաֆ 31

²⁷ ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 16 (ա)

²⁸ ԱՄՍ 540, Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի գնահատումների և կից բացահայտումների աուդիտ պարագրաֆներ, 10-11-րդ

Ա25. Դեպքերը կամ գործառնությունները, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների կամ աուդիտի վրա ունեցել են նշանակալի ազդեցություն, կարող են հանդիսանալ աուդիտորից հատուկ ուշադրություն պահանջող և կարող են հատկորոշվել որպես նշանակալի ռիսկեր: Օրինակ՝ աուդիտի առաջադրանքի տարբեր փուլերում աուդիտորը ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է ունենալ ծավալուն քննարկումներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կապակցված կողմերի հետ նշանակալի գործարքների, կամ կազմակերպության սովորական գործունեությունից դուրս կամ այլ կերպ անսովոր համարվող նշանակալի գործարքների ազդեցության վերաբերյալ²⁹: Կազմակերպության ղեկավարությունը այսպիսի գործարքների ճանաչման, չափման, ներկայացման կամ բացահայտման հետ կապված կարող է կատարած լինել բարդ գնահատումներ, որոնք կարող են աուդիտորի աուդիտի համընդհանուր ռազմավարության վրա ունենալ նշանակալի ազդեցություն:

Ա26. Ղեկավարության կողմից կիրառվող ենթադրությունների կամ դատողությունների վրա նշանակալի ազդեցություն ունեցող տնտեսական, հաշվապահական հաշվառման, կարգավորող, տնտեսության ճյուղին վերաբերող կամ այլ զարգացումները նույնպես կարող են ազդել աուդիտի առաջադրանքի նկատմամբ աուդիտորի կողմից կիրառվող մոտեցման վրա և հանգեցնել նրան, որ տվյալ հարցերը աուդիտորից պահանջեն հատուկ ուշադրություն:

Առավել նշանակալի հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 10)

Ա27. Աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության արժանի որոշ հարցեր կարող են հանգեցնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ նշանակալի քննարկումների: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ այսպիսի հարցերի քննարկման բնույթից և ծավալից հաճախ բխում են հայտանիշներ, թե որոնք են աուդիտի առաջադրանքում առավել նշանակալի համարվող հարցերը: Օրինակ՝ աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է ունենալ խորը, հաճախակի կրկնվող կամ թեժ քննարկումներ առավել բարդ հարցերի շուրջ, ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության կիրառումը, որի մասով աուդիտորը կամ ղեկավարությունը կատարել է նշանակալի դատողություն:

Ա28. Առավել նշանակալի համարվող հարցերի հասկացությունը կիրառելի է կազմակերպության և իրականացվող աուդիտի համատեքստում: Որպես այդպիսին, աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքային հարցերի որոշումը և հաղորդակցումը նախատեսում է հատկորոշել այն հարցերը, որոնք բնորոշ են աուդիտի առաջադրանքին և պահանջում են դատողության կիրառում՝ որոշելու դրանց կարևորությունը աուդիտի այլ հարցերի համեմատ:

Ա29. Այլ նկատառումները, որոնք կարող են տեղին լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկած որևէ հարցի հարաբերական նշանակալիությունը որոշելու համար, և արդյոք տվյալ հարցը համարվում է աուդիտի առանցքային հարց՝ ներառում են.

- տվյալ հարցի կարևորությունը՝ կապված նպատակային օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն, հասկանալու հետ, մասնավորապես՝ տվյալ հարցի էականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համատեքստում,
- տվյալ հարցի հիմքում ընկած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բնույթը, կամ տվյալ հարցին վերաբերող ղեկավարության կողմից համապատասխան քաղաքականություն ընտրելու հիմքում ընկած բարդությունները կամ սուբյեկտիվ վերաբերմունքը՝ տնտեսության միևնույն ճյուղում գործող կազմակերպությունների հետ

²⁹ ԱՄՄ 260 (վերանայված), պարագրաֆներ 16 (ա) և 16 (գ) և Ա22 և Հավելված 2-ը:

համեմատ,

- տվյալ հարցին վերաբերող սխալի կամ խարդախության պատճառով ճշտված և կուտակային չճշտված խեղաթյուրումների բնույթը և էականությունը՝ քանակական կամ որակական հատկանիշներով, եթե առկա են,
- աուդիտորական աշխատանքների բնույթը և ծավալը, որոնք անհրաժեշտ են տվյալ հարցին արձագանքելու համար, ներառյալ՝
 - աուդիտորական ընթացակարգերը կիրառելու համար պահանջվող մասնագիտական հմտությունների չափը կամ գիտելիքները՝ տվյալ հարցը դիտարկելու, կամ այդ ընթացակարգերի հետևանքները գնահատելու նպատակով, եթե առկա են,
 - տվյալ հարցին վերաբերող առաջադրանքի թիմից դուրս քննարկումների բնույթը:
- աուդիտորական ընթացակարգերը կիրառելիս, այդ ընթացակարգերի հետևանքները գնահատելիս, ինչպես նաև աուդիտորի կարծիքի հիմք հանդիսանալու համար տեղին և արժանահավատ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելիս առկա դժվարությունների բնույթը և լրջությունը, մասնավորապես, երբ աուդիտորի դատողությունը դառնում է առավել սուբյեկտիվ.
- տվյալ հարցին վերաբերող հսկողության գործընթացներում հայտնաբերված թերությունների լրջությունը,
- արդյոք տվյալ հարցը ներառում է մի շարք առանձին, սակայն, փոխկապակցված աուդիտորական նկատառումներ: Օրինակ՝ երկարաժամկետ պայմանագրերը կարող են արժանանալ աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը՝ կապված հասույթի ճանաչման, դատական հայցերի կամ այլ պայմանական դեպքերի հետ, և կարող են ազդեցություն ունենալ հաշվապահական հաշվառման այլ գնահատումների վրա:

Ա30. Որոշելը, թե աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության արժանացած հարցերից որոնք են կամ քանիսն են համարվում առավել նշանակալի՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, հանդիսանում է մասնագիտական դատողության խնդիր: Աուդիտորի եզրակացությունում ներառվող աուդիտի առանցքային հարցերի քանակը պայմանավորված է կազմակերպության մեծությամբ և գործունեության բարդությամբ, կազմակերպության կողմից իրականացվող գործունեության բնույթով և միջավայրով, ինչպես նաև աուդիտի առաջադրանքի փաստերով և հանգամանքներով: Սովորաբար, որքան շատ են հարցերը, որոնք սկզբում որոշվել են որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, այնքան ավելի մանրակրկիտ պետք է աուդիտորը վերանայի այդ հարցերից յուրաքանչյուրը՝ որոշելու, թե դրանցից քանիսն են բավարարում աուդիտի առանցքային հարցի սահմանմանը: Աուդիտի առանցքային հարցերի ծավալուն ցանկը կարող է հակասել աուդիտի ընթացքում նրանց որպես առավել նշանակալի համարվող հարց դասելու հասկացությանը:

Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը

«Աուդիտի առանցքային հարցեր» առանձին բաժնի ներառում աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆ 11)

Ա31. «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը աուդիտորի կարծիքին մոտ տեղակայելը կարող է այդ տեղեկատվությանն առավել նշանակալիություն հաղորդել և նպատակային օգտագործողների համար ընդգծել առաջադրանքին հատուկ տեղեկատվության արժեքը:

Ա32. «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում առանձին հարցերի ներկայացման հերթականությունը մասնագիտական դատողության խնդիր է: Օրինակ՝ հարցերը կարող են

ներկայացվել ըստ իրենց հարաբերական կարևորության՝ հիմնվելով աուդիտորի դատողության վրա, կամ այնպիսի հերթականությամբ, ինչպիսի հերթականությամբ տվյալ հարցերը բացահայտված են ֆինանսական հաշվետվություններում: Ենթավերնագրեր ներառելու պարագրաֆ 11-ի պահանջը ներկայացվում է դրանք տարբերակելու նպատակով:

Ա33. Այն դեպքում, երբ ներկայացվում է համադրելի ֆինանսական տեղեկատվություն, «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնի ներածական մասի շարադրանքը կազմվում է այնպես, որ առանձնահատուկ ուշադրություն դարձվի այն փաստին, որ աուդիտի առանցքային նկարագրված հարցերը վերաբերում են բացառապես ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, և կարող է նշվել այդ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկված կոնկրետ ժամանակաշրջանը (օրինակ՝ «20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա համար»):

Աուդիտի առանցքային առանձին հարցերի նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ 13)

Ա34. Աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության պատշաճ լինելը մասնագիտական դատողության խնդիր է: Առանցքային աուդիտորական հարցի նկարագրությունը ենթադրում է հակիրճ և հավասարակշռված բացատրության տրամադրում՝ հնարավորություն տալով նպատակային օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչու է տվյալ հարցը աուդիտի ընթացքում համարվել առավել նշանակալի հարցերից մեկը և ինչպես է տվյալ հարցը անդրադարձվել աուդիտում: Էսիստ մասնագիտական տերմինների կիրառման սահմանափակումը, օգտագործողներին, ովքեր աուդիտի ոլորտում չունեն բավականաչափ գիտելիքներ, նաև հնարավորություն է տալիս հասկանալ աուդիտի ընթացքում կոնկրետ հարցի վերաբերյալ աուդիտորի ուշադրության հիմքը: Աուդիտորի կողմից տրամադրվող տեղեկատվության բնույթը և ծավալը պետք է լինի հավասարակշռված՝ համապատասխան կողմերի պատասխանատվությունների համատեքստում (այսինքն՝ աուդիտորը պետք է կարողանա տրամադրել օգտակար տեղեկատվություն առավել ճշգրիտ և հասկանալի տեսքով, այլ ոչ թե դառնա կազմակերպության վերաբերյալ սկզբնական տեղեկատվության տրամադրողը):

Ա35. Սկզբնական տեղեկատվությունը կազմակերպության վերաբերյալ այն տեղեկատվությունն է, որն այլ կերպ կազմակերպության կողմից չի հրապարակվում (այսինքն՝ չի ներառվել ֆինանսական հաշվետվություններում կամ աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի դրությամբ ներկայացվող այլ տեղեկատվությունում, կամ չի ներառվում ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ներկայացվող բանավոր կամ գրավոր հրապարակումներում, օրինակ՝ ֆինանսական տեղեկատվության նախնական հայտարարությունում կամ ներդրողներին ուղղված զեկույցներում): Սկզբնական տեղեկատվությունը համարվում է կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը:

Ա36. Աուդիտորի կողմից անհրաժեշտ է խուսափել աուդիտի առանցքային հարցի այնպիսի նկարագրությունից, որը կարող է ոչ պատշաճ կերպով տրամադրել կազմակերպության վերաբերյալ սկզբնական տեղեկատվություն: Սովորաբար, առանցքային աուդիտորական հարցի նկարագրությունը չի հանդիսանում կազմակերպության վերաբերյալ սկզբնական տեղեկատվություն, քանի որ այն հարցը նկարագրում է աուդիտի համատեքստում: Սակայն, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել նկարագրությունում ներառել լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ բացատրելու, թե ինչու է տվյալ հարցը համարվում առաջադրանքի առավել նշանակալի հարցերից մեկը, ուստի՝ աուդիտի առանցքային հարց, և թե ինչպես է տվյալ հարցին անդրադարձ կատարվել աուդիտի շրջանակներում, եթե նման տեղեկատվության բացահայտումը արգելված չէ օրենքով կամ կարգավորող նորմերով: Այն

դեպքում, երբ այդպիսի լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտորի համար համարվում է անհրաժեշտ, աուդիտորը կարող է ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց խրախուսել բացահայտել այդ տեղեկատվությունը, քան թե աուդիտորի եզրակացությունում տրամադրել սկզբնական տեղեկատվություն:

- Ա37. Ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են որոշել ֆինանսական հաշվետվություններում կամ տարեկան հաշվետվության այլ հատվածներում առանցքային աուդիտորական հարցերի վերաբերյալ ներառել նոր կամ առավել մանրամասն բացահայտումներ՝ հաշվի առնելով, որ տվյալ հարցը ներկայացվելու է աուդիտորի եզրակացությունում: Այսպիսի նոր կամ առավել մանրամասն բացահայտումները, օրինակ՝ կարող են ներկայացվել՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում կիրառված հիմնական ենթադրությունների զգայնության վերաբերյալ կամ հաշվապահական հաշվառման կոնկրետ գործելաոճի կամ քաղաքականության վերաբերյալ առավել հիմնարար տեղեկատվություն տրամադրելու նպատակով, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն առկա են ընդունելի այլընտրանքային տարբերակներ:
- Ա38. ԱՄՍ 720-ը (վերանայված) սահմանում է տարեկան հաշվետվությունը և պարզաբանում, որ նրանում կարող են ներառվել ղեկավարության հաշվետվությունը, ղեկավարության դիտարկումները, գործառնական կամ ֆինանսական վերլուծություն, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից նմանատիպ հաշվետվություններ (այսինքն՝ տնօրենների հաշվետվություն), Խորհրդի նախագահի հաշվետվությունը, կորպորատիվ կառավարման հաշվետվությունը, կամ ներքին վերահսկողության կամ ռիսկերի գնահատման հաշվետվությունը: ԱՄՍ 720-ը (վերանայված) անդրադառնում է տարեկան հաշվետվության մեջ ներառվող այլ տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությանը: Թեև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը չի տարածվում ԱՄՍ 720-ի³⁰ համաձայն դիտարկվող այլ տեղեկատվության վրա, աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունը ձևավորելիս՝ աուդիտորը կարող է դիտարկել այս տեղեկատվությունը, ինչպես նաև կազմակերպության կամ այլ վստահելի աղբյուրների կողմից հրապարակավ տրամադրված այլ տեղեկատվությունը:
- Ա39. Աուդիտի ընթացքում պատրաստված աուդիտի փաստաթղթերը աուդիտորի համար նույնպես կարող են օգտակար լինել աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունը ձևակերպելիս: Օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի կողմից գրավոր և բանավոր հաղորդակցությունների փաստաթղթավորումը, ինչպես նաև առաջադրանքին վերաբերող այլ փաստաթղթեր օգտակար նյութ են համարվում աուդիտորի կողմից իրականացրած հաղորդակցությունը աուդիտորի եզրականությունում ներկայացնելու համար: ԱՄՍ 230-ի համաձայն՝ առաջադրանքի փաստաթղթավորման նպատակն է աուդիտորի եզրակացությունում ներառել առաջադրանքի ընթացքում առաջացած բոլոր նշանակալի հարցերը, դրանց վերաբերյալ կայացրած որոշումները, մասնագիտական նշանակալի դատողությունները, որոնք կիրառվել են այդ որոշումները կայացնելիս: Առաջադրանքի փաստաթղթավորումը արձանագրում է իրականացրած աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետը և ծավալը, այդ ընթացակարգերի արդյունքները և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները: Այսպիսի փաստաթղթավորումը աուդիտորին կարող է օգնել մշակելու աուդիտի առանցքային հարցերի նկարագրությունը, որի օգնությամբ հիմնավորվում է տվյալ հարցի նշանակալիությունը՝ կիրառելով պարագրաֆ 18-ի պահանջը:

³⁰ ԱՄՍ 720, *Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվություն*

Հղում ֆինանսական հաշվետվությունների այն բացահայտմանը, որին վերաբերում է աուդիտի առանցքային հարցը (տես՝ պարագրաֆ 13)

Ա40. Պարագրաֆ 13(ա) և (բ) կետերը պահանջում են ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերից յուրաքանչյուրի նկարագրությունը՝ բացատրելով, թե ինչու է աուդիտորը տվյալ հարցը համարում աուդիտի առավել նշանակալի հարցերից մեկը, և թե ինչպես է տվյալ հարցին անդրադարձ կատարվել աուդիտի շրջանակներում: Հետևաբար, աուդիտի առանցքային հարցերի նկարագրությունը պարզապես չի կարող լինել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտման կրկնություն: Այնուհանդերձ, համապատասխան բացահայտմանը հղում կատարելը նպատակային օգտագործողներին օգնում է հասկանալ, թե ինչպես է ղեկավարությունը դիտարկել տվյալ հարցը ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս:

Ա41. Բացի համապատասխան բացահայտումներին հղում կատարելուց, աուդիտորը կարող է նաև ուշադրություն հրավիրել դրանց հիմնական ասպեկտներին: Ղեկավարության կողմից կոնկրետ ասպեկտների կամ գործոնների վերաբերյալ առավել հիմնավոր բացահայտումները՝ կապված այն բանի հետ, թե կոնկրետ հարցը ինչպիսի ազդեցություն է ունենում ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կարող են օգնել աուդիտորին առաջադրանքի ընթացքում անդրադառնալ տվյալ հարցի կոնկրետ ասպեկտներին այնպես, որ նպատակային օգտագործողները հասկանան, թե ինչու է տվյալ հարցը համարվում աուդիտի առանցքային հարց: Այսպես՝

- երբ կազմակերպությունը ներառում է առավել համապարփակ բացահայտումներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ, աուդիտորը կարող է ուշադրություն հրավիրել հիմնական ենթադրություններին, հնարավոր հետևանքների տիրույթի բացահայտումներին, ինչպես նաև գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրների կամ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի գնահատումների որակական և քանակական բացահայտումներին՝ բացատրելով տվյալ հարցի նշանակալիությունը տվյալ առաջադրանքի շրջանակներում.
- երբ աուդիտորը ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն, եզրակացնում է, որ էական անորոշություն՝ կապված դեպքերի կամ իրադարձությունների հետ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա, գոյություն չունի, այնուհանդերձ, աուդիտորի որոշմամբ՝ այս եզրահանգման հետ կապված մեկ կամ մեկից ավել հարցեր, որոնք առաջացել են ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն աուդիտորական աշխատանքի ընթացքում, հանդիսանում են աուդիտի առանցքային հարցեր: Այդպիսի հանգամանքներում, նման հարցերի նկարագրությունը աուդիտորի եզրակացությունում կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տվյալ դեպքերի կամ իրադարձությունների ասպեկտները, օրինակ՝ զգալի գործառնական վնասները, փոխառությունների առկա աղբյուրները կամ պարտքի վերաֆինանսավորման հնարավորությունը, կամ վարկային համաձայնագրերի պայմանների չկատարումը և դրանց առնչվող մեղմացուցիչ գործոնները³¹:

Ինչու է աուդիտորը տվյալ հարցը համարում աուդիտի առաջադրանքի առավել նշանակալի հարցերից մեկը (տես՝ պարագրաֆ 13(ա))

Ա42. Աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության նպատակն է ներկայացնել, թե ինչու է տվյալ հարցը որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարց: Հետևաբար, 9-10-րդ պարագրաֆների պահանջները և Ա12-Ա29-րդ պարագրաֆների

³¹ ԱՄՍ 570 (վերանայված), պարագրաֆ Ա3

կիրառման ուղեցույցը, որոնք վերաբերում են աուդիտի առանցքային հարցերի որոշմանը, կարող են աուդիտորին օգնել որոշելու, թե ինչպես պետք է այդ հարցերը ներկայացվեն աուդիտորի եզրակացությունում: Օրինակ, նպատակային օգտագործողներին հավանաբար կհետաքրքրի, թե որ գործոններն են, որ հիմք են հանդիսացել աուդիտորի համար եզրակացնելու, որ կոնկրետ հարցը արժանի է աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը և աուդիտի առաջադրանքի շրջանակներում համարվում է առավել նշանակալի:

Ա43. Որոշելիս, թե ինչպիսի տեղեկատվություն պետք է ներառել աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունում՝ աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե ինչպիսի տեղեկատվությունը տեղին կլինի նպատակային օգտագործողների համար: Այդպիսի որոշում կայացնելիս պետք է հաշվի առնել այն հանգամանքը, թե արդյոք այդ նկարագրությունը կնպաստի առավել լավ հասկանալ աուդիտի առաջադրանքը և աուդիտորի դատողությունները:

Ա44. Հարցը կազմակերպության կոնկրետ հանգամանքի շրջանակներում ուղղակիորեն ներկայացնելը նույնպես կարող է նպաստել, որ այդպիսի նկարագրությունները ժամանակի ընթացքում չդառնան խիստ ստանդարտացված և կորցնեն իրենց օգտակարությունը: Այսպես՝ տնտեսության միևնույն ճյուղի մի շարք կազմակերպությունների համար որոշ հարցեր կարող են համարվել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ պայմանավորված այդ ճյուղին բնորոշ հանգամանքներով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմքում ընկած բարդություններով: Նկարագրելիս, թե ինչու է աուդիտորը տվյալ հարցը համարում առավել նշանակալի, աուդիտորի համար կարող է օգտակար լինել ընդգծել կազմակերպությանը բնորոշ ասպեկտները (օրինակ՝ այն հանգամանքները, որոնք իրենց ազդեցություն են ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառված դատողությունների վրա)՝ նպատակային օգտագործողների համար նկարագրությունն առավել տեղին դարձնելու նպատակով: Նշվածը կարող է նաև օգտակար լինել, երբ աուդիտի առանցքային հարցը ժամանակի ընթացքում կրկնվում է:

Ա45. Աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունում կարելի է նաև հղում կատարել այն հիմնական նկատառումներին, որոնց արդյունքում, աուդիտի առաջադրանքի հանգամանքներից ելնելով, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը համարվում է առավել նշանակալի, օրինակ՝

- տնտեսական իրավիճակը, որն ազդել է աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու աուդիտորի կարողության վրա, օրինակ որոշ ֆինանսական գործիքների համար ոչ իրացվելի շուկաների առկայությունը,
- հաշվապահական հաշվառման նոր կամ նոր մշակվող քաղաքականությունը, որը բնորոշ է կոնկրետ կազմակերպությանը կամ տնտեսության ճյուղին, որի գծով առաջադրանքի խումբը խորհրդակցել իր ընկերության ներսում,
- կազմակերպության ռազմավարության կամ բիզնես մոդելի փոփոխություններ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ունեն էական ազդեցություն:

Ինչպես է հարցը արձագանքվել աուդիտի առաջադրանքում (տես՝ պարագրաֆ 13(բ))

Ա46. Աուդիտորի եզրակացությունում նկարագրության մանրամասնության աստիճանը, թե ինչպես է աուդիտի առանցքային հարցին արձագանքվել աուդիտի առաջադրանքի շրջանակներում, հանդիսանում է մասնագիտական դատողության խնդիր: Պարագրաֆ 13 (բ)-ի համաձայն՝ աուդիտորը կարող է նկարագրել՝

- աուդիտորի արձագանքի կամ աուդիտի մոտեցման ասպեկտները, որոնք առավել տեղին էին հարցի տեսանկյունից կամ բնորոշ էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին,

- իրականացրած ընթացակարգերի հակիրճ նկարագրությունը,
- աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքի վերաբերյալ նշում, կամ
- տվյալ հարցի վերաբերյալ հիմնական դիտարկումները,

կամ վերը նշված տարրերի որոշ միացությունները:

Օրենսդրությամբ կարգավորող նորմերով, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է սահմանվել աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության կոնկրետ ձևաչափ կամ բովանդակություն, կամ կարող է սահմանվել վերը նկարագրված տարրերից մեկի կամ մի քանիսի ներառումը:

Ա47. Որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, նպատակային օգտագործողները հասկանան աուդիտի առանցքային հարցի նշանակալիությունը, ինչպես նաև աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցի և այլ տարրերի, ներառյալ՝ աուդիտորի կարծիքի միջև կապը, անհրաժեշտ է, որ աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության շարադրանքը՝

- չենթադրի, որ հարցը պատշաճ կերպով չի լուծվել աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս,
- հարցը կապի կազմակերպության որոշակի հանգամանքներին՝ խուսափելով ընդհանուր բնույթի կամ ստանդարտացված շարադրանքից,
- հաշվի առնի, թե ինչպես է տվյալ հարցը ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներում,
- չպարունակի կամ չենթադրի առանձին կարծիքի արտահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի վերաբերյալ:

Ա48. Հարցի նկատմամբ աուդիտորի արձագանքը կամ մոտեցումը նկարագրելը, մասնավորապես, երբ աուդիտորի մոտեցումը պահանջվում է նշանակալիորեն համապատասխանեցնել կազմակերպության փաստերին և հանգամանքներին, կարող է նպատակային օգտագործողներին օժանդակել հասկանալու կազմակերպությունում առկա ոչ սովորական հանգամանքները, ինչպես նաև էական խեղաթյուրման ռիսկերին արձագանքելու աուդիտորի կողմից կիրառած նշանակալի դատողությունները: Ի լրումն, որոշակի ժամանակաշրջանի ընթացքում աուդիտի մոտեցումը կարող է կրել կազմակերպությանը բնորոշ հանգամանքների, տնտեսական իրավիճակի կամ տնտեսության ճյուղին բնորոշ զարգացումների ազդեցությունը: Աուդիտորի համար նաև օգտակար կլինի հղում կատարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ տվյալ հարցի վերաբերյալ հաղորդակցությունների բնույթին և ծավալին:

Ա49. Այսպես՝ անորոշության բարձր մակարդակ ունեցող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների նկատմամբ, ինչպես օրինակ բարդ ֆինանսական գործիքների գնահատումն է, աուդիտորի մոտեցումը նկարագրելիս աուդիտորը հնարավոր է ցանկանա ընդգծել, որ աուդիտորը վարձել է կամ ներգրավել է աուդիտի փորձագետի: Աուդիտի փորձագետի ներգրավման վերաբերյալ նշումը չի նվազեցնում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու աուդիտորի պատասխանատվությունը և, ուստի, չի հակասում ԱՄՍ 620 –ի 14-15-րդ պարագրաֆների պահանջներին³²:

Ա50. Աուդիտի առաջադրանքի շրջանակներում խրթին, դատողություններ պահանջող ոլորտների վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգերի նկարագրությունը կարող է բավականին բարդ լինել: Մասնավորապես, դժվարություններ կարող են առաջանալ իրականացրած

³² ԱՄՍ 620, *Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը*

աուդիտորական ընթացակարգերը հակիրճ ներկայացնելու ընթացքում՝ այնպես, որ այդ նկարագրությունը պատշաճ կերպով ներկայացնի էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին աուդիտորի արձագանքի բնույթը և ծավալը, ինչպես նաև աուդիտորի կողմից կիրառված նշանակալի դատողությունները: Այնուհանդերձ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել նկարագրել որոշ ընթացակարգեր՝ պարզաբանելու, թե ինչպես է տվյալ հարցը դիտարկվել աուդիտի ընթացքում: Սովորաբար, այդպիսի նկարագրությունը պետք է լինի ավելի ընդհանրական և խուսափի ընթացակարգերի մանրամասն նկարագրությունից:

Ա51. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա46-ում, աուդիտորի եզրակացության աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունում աուդիտորը կարող է նաև պատկերացում տալ աուդիտորի արձագանքի արդյունքի վերաբերյալ: Այնուհանդերձ, եթե նշվածը ներկայացվում է, անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել և խուսափել այնպիսի տպավորություն թողնելուց, թե աուդիտի առանցքային առանձին հարցերի վերաբերյալ աուդիտորի նկարագրությունն արտահայտում է առանձին կարծիք, կամ որևէ կերպ կասկածի տակ է դնում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքը:

Հանգամանքներ, երբ աուդիտի առանցքային հարցը չի ներկայացվում աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆ 14)

Ա52. Օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կարող է արգելվել ղեկավարության կամ աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքային կոնկրետ հարցի հրապարակային բացահայտումը: Այսպես՝ օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը կարող են առանձնահատուկ կերպով արգելել աուդիտի առանցքային որևէ հարցի հրապարակային ներկայացումը, որը կարող է խանգարել համապատասխան պետական մարմինների կողմից փաստացի կամ կասկածելի անօրինական արարքի կասկածանքով իրականացվող հետաքննությանը (օրինակ՝ հարցեր, կամ իրավիճակներ, որոնք կապված են կամ կարող են կապված լինել փողերի լվացման հետ):

Ա53. Ինչպես նշվում է պարագրաֆ 14 (բ)-ում, խիստ հազվադեպ են այն դեպքերը, երբ աուդիտի առանցքային հարցը չի ներկայացվում աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ աուդիտի նպատակն է նպատակային օգտագործողներին աուդիտի տվյալ առաջադրանքի վերաբերյալ տրամադրել առավել թափանցիկ տեղեկատվություն: Հետևաբար, աուդիտի առանցքային հարցը աուդիտորի եզրակացությունում չներկայացնելու հիմքում ընկած դատողությունը տեղին է այն և միայն այն դեպքում, երբ այդպիսի տեղեկատվության ներկայացումը ավելի շատ բացասական հետևանքներ կարող է ունենալ կազմակերպության կամ հանրության վրա, քան այդ տեղեկատվության ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը:

Ա54. Որոշումը՝ չներառել աուդիտի առանցքային հարցը աուդիտորի եզրակացությունում, հաշվի է առնում տվյալ հարցին վերաբերող փաստերը և հանգամանքները: Ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումներն օգնում են աուդիտորին հասկանալ ղեկավարության տեսակետներն այն բացասական հետևանքների վերաբերյալ, որոնք կարող են ծագել տվյալ հարցի ներկայացման արդյունքում: Մասնավորապես, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումներն օգնում են աուդիտորին կիրառել դատողություն որոշելու՝ արդյոք տվյալ հարցն անհրաժեշտ է ներկայացնել աուդիտորի եզրակացությունում, թե ոչ: Այսպիսի քննարկումները՝

- օգնում են աուդիտորին հասկանալ, թե ինչու տվյալ հարցը հրապարակավ չի բացահայտվել կազմակերպության կողմից (եթե օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի կոնկրետ հիմունքներով թույլատրվում է տվյալ հարցի բացահայտման հետաձգումը կամ չբացահայտումը) և այդ հարցի բացահայտման դեպքում բացասական հետևանքների վերաբերյալ ղեկավարության

տեսակետը: Ղեկավարությունը կարող է աուդիտորի ուշադրությունը հրավիրել օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի այն ասպեկտներին, որոնք կարող են լինել տեղին բացասական հետևանքների դիտարկման համատեքստում (օրինակ՝ այսպիսի ասպեկտներ են հանդիսանում կազմակերպության առևտրային բնույթի բանակցություններին կամ մրցակցային դիրքին վնաս հասցնելը): Այնուհանդերձ, բացասական հետևանքների վերաբերյալ կազմակերպության ղեկավարության տեսակետները չեն չեղարկում (թուլացնում) աուդիտորի կողմից այդ հետևանքների դիտարկումը՝ պարզաբանելու, թե արդյոք ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները խելամտորեն ակնկալվում են, որ ավելի շատ բացասական հետևանքներ կարող են ունենալ կազմակերպության կամ հանրության վրա, քան այդ տեղեկատվության ներկայացմամբ պայմանավորված օգուտն է՝ 14(բ) պարագրաֆի համաձայն:

- կարևորում են՝ արդյոք տվյալ հարցի հետ կապված եղել են քննարկումներ համապատասխան կարգավորող մարմինների հետ, մասնավորապես արդյոք նման քննարկումներով հիմնավորվում է տվյալ հարցը հանրորեն չբացահայտելու ղեկավարության համոզմունքը:
- հնարավորություն են տալիս աուդիտորին, եթե տեղին է, ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց խրախուսել տվյալ հարցի վերաբերյալ կատարել հրապարակավ բացահայտում: Մասնավորապես՝ նշվածը հնարավոր է այն դեպքում, երբ տեղեկատվության բացահայտման հետ կապված ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մտահոգությունները սահմանափակվում են միայն տվյալ հարցի վերաբերյալ որոշ ասպեկտներով, հաշվի չառնելով այն, որ հարցի վերաբերյալ որոշ տեղեկատվություն կարող է լինել պակաս զգայուն, հետևաբար հնարավոր կլինի դրա հրապարակումը:

Աուդիտորը նաև կարող է անհրաժեշտ համարել ձեռք բերել գրավոր վկայություն ղեկավարությունից, թե ինչու է տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը համարվում ոչ պատշաճ, ներառյալ՝ ղեկավարության տեսակետները կապված տվյալ հարցի ներկայացմամբ պայմանավորված բացասական հետևանքների նշանակալիության հետ:

Ա55. Աուդիտորի համար նաև կարող է անհրաժեշտ լինել դիտարկել աուդիտի առանցքային հարցի ներկայացմամբ պայմանավորված հետևանքները համապատասխան էթիկայի պահանջների համատեքստում: Բացի դրանից, օրենքով կամ կարգավորող նորմերով աուդիտորից կարող է պահանջվել համապատասխան կարգավորող մարմնի հետ քննարկել տվյալ հարցը, անկախ նրանից հարցը ներկայացվում է աուդիտորի եզրակացությունում, թե ոչ: Այս հաղորդակցությունը կարող է նաև օգտակար լինել տեղեկացնելու աուդիտորի դիտարկումների մասին՝ կապված տվյալ հարցի ներկայացումից բխող հնարավոր բացասական հետևանքների մասին:

Ա56. Աուդիտորի դիտարկումները՝ կապված հարցը աուդիտորի եզրակացությունում հրապարակավ չներկայացնելու հետ, բարդ են և ներառում են աուդիտորի նշանակալի դատողություններ: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է տեղին համարել ստանալ իրավաբանական խորհրդատվություն:

Այլ հանգամանքներում «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնի ձևը և բովանդակությունը (տես՝ պարագրաֆ 16)

Ա57. Պարագրաֆ 16-ի պահանջները կիրառվում են ստորև ներկայացված երեք հանգամանքներում՝

- (i) պարագրաֆ 10-ի համաձայն, աուդիտորը որոշում է, որ առկա չեն առանցքային աուդիտորական հարցեր (տես՝ պարագրաֆ Ա59),

(ii) պարագրաֆ 14-ի համաձայն, աուդիտորը որոշում է, որ աուդիտի առանցքային հարցը չի ներկայացվելու աուդիտորի եզրակացությունում և առկա չէ այլ աուդիտի առանցքային հարց,

(iii) հարցերը, որոնք համարվել են աուդիտի առանցքային հարցեր, բացառապես այն հարցերն են, որոնք ներկայացվել են պարագրաֆ 15-ի համաձայն:

Ա58. Ստորև բերված օրինակը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության այն տարբերակը, երբ աուդիտորի որոշման համաձայն, առկա չեն աուդիտի առանցքային հարցեր՝

Աուդիտի առանցքային հարցեր

[բացառությամբ այն հարցերի, որոնք նկարագրված են «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» կամ «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» բաժիններում], մենք որոշել ենք, որ առկա չեն [այլ] աուդիտի առանցքային հարցեր, որոնք կցանկանայինք ներկայացնել մեր եզրակացությունում:

Ա59. Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշումը ներառում է դատողության կիրառում աուդիտորի հատուկ ուշադրությանն արժանի հարցերի հարաբերական կարևորության վերաբերյալ: Հետևաբար, հազվադեպ են լինում դեպքեր, երբ ցուցակված կազմակերպության ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտորը, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացման ենթակա հաղորդակցված հարցերից, չորոշի առնվազն մեկ աուդիտի առանցքային հարց: Այնուհանդերձ, որոշ սահմանափակ հանգամանքներում (օրինակ՝ ցուցակված կազմակերպություն, որն ունի սահմանափակ թվով գործառնություններ), աուդիտորը կարող է որոշել, որ պարագրաֆ 10-ի համաձայն չկան աուդիտի առանցքային հարցեր, որոնք պահանջում են աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը:

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (տես՝ պարագրաֆ 17)

Ա60. ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ժամանակին հաղորդակցվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ³³: Առաջադրանքի հանգամանքներից կախված՝ աուդիտի առանցքային հարցերի քննարկումների համար համապատասխան պահը կարող է տարբեր լինել: Այնուհանդերձ, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտի առաջադրանքի շրջանակները և ժամկետները քննարկելիս՝ աուդիտորը կարող է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ իր նախնական տեսակետները, իսկ այնուհետև այդ հարցերին անդրադառնալ արդեն առաջադրանքի ավարտին՝ հայտնաբերած արդյունքները քննարկելիս: Այսպես հնարավոր կլինի մեղմացնել աուդիտի առանցքային հարցերի բարդ և երկկողմանի քննարկումներն այն պահին, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն ավարտման փուլում է, և դրանք ներկայացվում են հրապարակման:

Ա61. Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հնարավորություն է տալիս նրանց քաջատեղյակ լինել աուդիտի առանցքային հարցերի մասին, որոնք աուդիտորը պատրաստվում է ներկայացնել աուդիտորի եզրակացությունում: Ի լրումն, հաղորդակցությունը նաև հնարավորություն է տալիս, անհրաժեշտության դեպքում, ձեռք բերել լրացուցիչ պարզաբանումներ: Աուդիտորը կարող է օգտակար համարել կառավարման օղակներում

³³ ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 21

գտնվող անձանց տրամադրել աուդիտորի եզրակացության նախնական տարբերակը՝ քննարկումներն առավել սահուն անցկացնելու համար: Աուդիտորը գիտակցում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության անհրաժեշտությունը՝ հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու այդ անձանց կարևոր դերը: Նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հնարավորություն է տրվում հասկանալ աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ կայացրած աուդիտորի որոշումների հիմքը և, թե ինչպես են այդ հարցերը նկարագրվելու աուդիտորի եզրակացությունում: Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև օգնում է դիտարկել՝ արդյոք օգտակար կլինի տրամադրել նոր կամ առավել արդյունավետ բացահայտումներ՝ հաշվի առնելով, որ այդ հարցերը կներկայացվեն աուդիտորի եզրակացությունում:

Ա62. Պարագրաֆ 17 (ա) կետով պահանջվող հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ անդրադառնում է նաև խիստ հազվադեպ հանգամանքներին, երբ հարցը, որը համարվել է աուդիտի առանցքային հարց, չի ներկայացվում աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆ 14 և պարագրաֆ Ա54):

Ա63. Պարագրաֆ 17 (բ) կետի պահանջը՝ հաղորդակցվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, երբ աուդիտորի որոշման համաձայն՝ աուդիտորի եզրակացությունում առկա չեն ներկայացվելիք աուդիտի առանցքային հարցեր, աուդիտորին հնարավորություն կընձեռի ունենալ լրացուցիչ քննարկումներ այն անձանց հետ, ովքեր ծանոթ են աուդիտի առաջադրանքին և այն նշանակալի հարցերին, որոնք կարող են առաջանալ (ներառյալ՝ առաջադրանքի որակի նկատմամբ հսկողություն իրականացնողը, երբ նշանակվի): Այսպիսի քննարկումները կարող են հանգեցնել նրան, որ աուդիտորը վերանայի իր որոշումը առ այն, որ աուդիտի առանցքային հարցեր չկան:

Փաստաթղթավորում (տես՝ պարագրաֆ 18)

Ա64. ԱՄՍ 230-ի պարագրաֆ 8-ը աուդիտորից պահանջում է պատրաստել տվյալ աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթն այնպես, որը հնարավորություն տա նախկինում այդ աուդիտի հետ կապ չունեցող փորձառու աուդիտորին հասկանալու, ի թիվս այլ հարցերի, աուդիտորի կողմից կիրառած նշանակալի մասնագիտական դատողությունները: Աուդիտի առանցքային հարցերի համատեքստում, նշված մասնագիտական դատողությունները ներառում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկած հարցերից այն հարցերի որոշումը, որոնք պահանջում են աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը և թե արդյոք դրանցից յուրաքանչյուրը աուդիտի առանցքային հարց է, թե ոչ: Այս դեպքում, աուդիտորի դատողությունները պետք է հիմնավորվեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ ունեցած հաղորդակցության փաստաթղթավորումով և յուրաքանչյուր հարցի վերաբերյալ աուդիտի փաստաթղթավորումով (տես՝ պարագրաֆ Ա39), ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում ծագած նշանակալի հարցերը կհիմնավորվեն աուդիտի այլ փաստաթղթերով (օրինակ՝ ավարտման մասին հուշագիր): Այնուհանդերձ, սույն ԱՄՍ-ով աուդիտորից չի պահանջվում փաստաթղթավորել, թե ինչու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկված այլ հարցերը չեն համարվում աուդիտորի հատուկ ուշադրությանն արժանի հարցեր:»:

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՇԽԱՏԱԿԱԶՄԻ
ՂԵԿԱՎԱՐ

Վ. ՍՏԵՓԱՆՅԱՆ