Հավելված

ՀՀ կառավարության 2011 թվականի

դեկտեմբերի 29-ի N 1931-Ն որոշման

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 ԱՈՒԴԻՏ ՈՒ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԱՇԽԱՏԱՆՔՆԵՐ, ԻՆՉՊԵՍ ՆԱԵՎ ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՄԱՆ ՈՒ ՀԱՐԱԿԻՑ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՅԼ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂ ԸՆԿԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ստանդարտի շրջանակները............................................................ 1-3

Սույն ստանդարտի ազդեցությունը........................................................... 4-9

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 10

**Նպատակը.............................................................................................. 11**

**Սահմանումներ....................................................................................... 12**

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 վեահսկողության համակարգը ներառում է կանոններ, որոնք ուղղված են պարագրաֆ 11-ի նպատակներին հասնելուն, և ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ են այդ կանոններին համապատասխաությունը ապահովելու և վերահսկելու համար:

#### Սույն ստանդարտի ազդեցությունը

1. 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:
2. 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 ներածական նյութ, որը տրամադրում է հիմքեր` ստանդարտի ճիշտ ըմբռնման համար, և սահմանումներ:
3. 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:

1. Սույն ստանդարտի պահանջներն արտահայտվում են` կիրառելով <<պետք է>> արտահայտությունը:
2. 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 ԱՀՄՍԽ–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 համազոր 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,

(ի) ցանցային ընկերություն` ցանցին պատկանող ընկերություն կամ կազմակերպու­թյուն, որը պատկանում է ցանցին,

(լ) 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` ԱՀՄՍԽ-ի աուդիտի ստանդարտներ, ինչպես սահմանված է ԱՀՄՍԽ–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 Վարքա­գիրք) 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 իրակա­նացվող, 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 մասնագաիտական 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 նկատառումնե*ր (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 ձեքբերման կարևորության հավաստումն է:

*Համեմատաբար փոքր ընկերություններին վերաբերող նկատառումնե*ր

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. ԱՀՄՍԽ-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. ԱՀՄՍԽ-ի վարքագրքի <<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` ԱՀՄՍԽ-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:

ԱՀՄՍԽ-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. ԱՀՄՍԽ-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. ԱՀՄՍԽ-ի վարքագիրքը ընդունում է, որ մտերմության վտանգն առանձնապես վերաբերում է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտորական ուսումնասիրության առաջադրանքներին: Այդ աուդիտորական ուսումնասիրությունների համար ԱՀՄՍԽ-ի վարքագիրքը պահանջում է աուդիտի հիմնական ղեկավարի[[1]](#footnote-1) 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))

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 խոհրդակցությանը պատշաճ տեղ տալը օգնում է մշակել ավանդույթներ, երբ խոհրդակցությունը 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 խնդրին 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 պահպանելու 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, էլեկտորնային 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 պաստաթղթերից 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 իրավիճակին:

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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 200

## ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՆՊԱՏԱԿՆԵՐԸ ԵՎ ԱՈՒԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՈՒՄԸ՝ ՀԱՄԱՁԱՅՆ ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1-2

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը.......................................... 3-9

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 10

**Աուդիտորի ընդհանուր նպատակները**................................................... 11-12

**Սահմանումներ**....................................................................................... 13

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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

1. 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 հիմունքերի: 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 հաշվետվ-ություններն 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, զերծ 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:[[2]](#footnote-2) 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 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:[[3]](#footnote-3)

#### 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:

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)[[4]](#footnote-4), 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 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) պատմանական 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>>,

(ի) 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,

(լ) 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, հաշվպահական 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, հաշվպահական մնացորդի կամ բացահայտման վերաբերյալ հավաստման մեջ, և որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, չի կանխվի կամ հայտնաբեվի 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 համաձան 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 կծառայեն 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 կատարումը*

22. Համաձայն պարագրաֆ 23-ի, աուդիտորը պետք է համապատասխանի ԱՄՍ-ի յուրաքանչյուր պահանջին, եթե միայն, տվյալ աուսիտի պայմաններում`

(ա) ԱՄՍ-ն ամբողջությամբ չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, կամ

(բ) պահանջը չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, քանի որ այն պայմանավոված 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[[5]](#footnote-5) (հղում՝ պար. Ա75-Ա763):

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ

*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 ԱՄՍ-ները այդպիսի խնդիրների առնչու­թյամբ պարունակում են համապատասխան պահանջներ և ուղե­ցույց` այնքանով, որքանով դրանք առնչվում են ֆինանսական հաշվետվու­թյուների 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, ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտն իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին 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 տեղին 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 տեղին 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 տեղին 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, սաակայն 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 հրապարկվել 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 կարղ 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:[[6]](#footnote-6) ԱՄՍ 800-ը վերաբերում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինան­սական հաշվետվու­թյունները պատրաստվում են հատուկ նպատակների համար նախատեսված հիմունքների համաձայն:[[7]](#footnote-7)

Ա10. Քանի որ աուդիտի վարման համար նախապայմանը կարևոր է, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներ­գրավ­ված անձանց համաձայնությունը, որ նրանք ընդունում և հասկանում են, որ կրում են Ա2 պարագրաֆում սահմանված պատասխա­նատվությունները, որպես աուդիտի առաջադրանքն ընդունելու նախապայման:[[8]](#footnote-8)

#### 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:[[9]](#footnote-9)

*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, ԱՄՍ-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 ԱՄՍ-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. ԱՀՄՍԽ-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, ԱՀՄՍԽ-ի վարքագրքի համաձայն հետևյալն են՝

(ա) ազնվություն,

(բ) օբյեկտիվություն,

(գ) մասնագիտական իրազեկություն և պատշաճ վերաբերմունք,

(դ) գաղտնիություն, և

(ե) մասնագիտական վարքագիծ:

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

Ա16. Աուդիտի առաջադրանքի դեպքում հանրային շաերից է բխում և, հետևաբար, ԱՀՄՍԽ-ի վարքագրքի պահանջն է, որ աուդիտորը անկախ լինի աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից: ԱՀՄՍԽ-ի վարքագիրքում 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) 1[[10]](#footnote-10) կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են,[[11]](#footnote-11) 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:[[12]](#footnote-12) 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:[[13]](#footnote-13) 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`

* 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:[[14]](#footnote-14) 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:[[15]](#footnote-15)

Ա22. Չի ակնկալվում, որ աուդիտորը կանտեսի կազմակերպության ղեկավարության, ինչպես նաև կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց անկեղծությանն ու ազնվությանը վերաբերող` անցյալի փորձառությունը: Այնուամենայնիվ, համոզվածու­թյունը, 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,[[16]](#footnote-16) 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 համապա­տասխան 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:[[17]](#footnote-17) Մասնագիտական դատողու­թյունը չպետք է օգտագործվի որպես այն որոշուների 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)

*Աուդիտռրական 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[[18]](#footnote-18)) 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 ներգրաված 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 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 գերագնահատման 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 գործառույթն է, որի նպատակը միջոցներ ձեռնարկելն է հայտնաբերված ռիսկերի նկատմամբ, որոնք սպաառնում են կազմակերպության նպատակների իրականացմանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ: Անկախ նրանից, թե որքանով է ներքին վերահսկողությունը լավ նախագծված ու իրագործված, այն կարող է միայն կրճաատել, 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:[[19]](#footnote-19)

Ա40. ԱՄՍ-ները սովորաբար չեն հիշատակում բնորոշ ու վերահսկողության ռիսկերն առանձին, ընդհակառակը, խոսքը գնում է <<էական խեղաթյուրման ռիսկերի>> միասնական գնահատաման 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:

#### Չահայտնաբեման 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,
* 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[[20]](#footnote-20) 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 զրոյական 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 հիմունք­ների և առնչվող բացահայտումերի համատեքստում, ինչպես նաև կազմակեր­պության հաշվապահական հաշվառման վարման որակական ցուցանիշները՝ ներառ­յալ ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության նշանները:[[21]](#footnote-21)

#### 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, ԱՍՄԽ-ի <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման հիմունքները>>: Ֆինանսա­կան հաշվետվությունների օգտագործողները ակնկալում են, որ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացությունը կտրամադրի 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, միչև 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,[[22]](#footnote-22) և
* օգտագործել ընտրանքային ստուգման և բազմության հետազոտման այլ եղանակներ, այնպես, որ աուդիտորին ողջամիտ երաշխիք տրամադրվի բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ անելու համար:[[23]](#footnote-23)

#### 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-[[24]](#footnote-24) ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
* օրենքներին և այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանության դեպքերը: Տես՝ 250[[25]](#footnote-25) -ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
* հետագա իրադարձությունները կամ հանգամանքները, որոնք կարող են պատճառ հանդիսանալ, որ կազմակերպությունը կորցնի իր անընդհատ գործելու կարողությունը: Տես՝ 570[[26]](#footnote-26) -ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
* 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:

#### Աուդտորական 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 պահաջվել 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 հավաստիաց­ման 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. ԱՄՍ-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. ԱՄՍ-ները հիշատակում են համեմատաբար փոքր կազմակերպության սեփակա­նա­տիրոջը, որը ներգրավված է կազմակերպության առօրյա կառավարման գործըն­թա­ցում, որպես <<սեփականատեր-կառավարիչ>>:

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

Ա67. Յուրաքանչյուր ԱՄՍ պարունակում է մեկ կամ մեկից ավելի նպատակներ, որոնք կապ են ապահովում պահանջների և աուդիտորի ընդհանուր նպատակների միջև: Առան­ձին ԱՄՍ-ներում ներկայացված պահանջները ծառայում են աուդիտորի կենտրոնաց­մանը` ԱՄՍ-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 ԱՄՍ-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 ԱՄՍ-ների միջև առկա փոխհարաբերությունները: Պատճառն այն է, ինչպես նշվում է պարագրաֆ Ա53-ում, որ ԱՄՍ-ները որոշ դեպքերում գործ ունեն ընդհանուր պարտականությունների հետ, իսկ մնացած դեպքերում` քննարկման առանձին առարկաների նկատմամբ այդ պարտականությունների կիրառման հետ: Օրինակ` սույն ԱՄՍ-ն պահանջում է, որ աուդիտորը որդեգրի մասնագիտական կասկածամտության վերաբերմունք: Դա անհրաժեշտ է աուդիտի պլանավորման ու իրականացման բոլոր փուլերի համար, սակայն չի կրկնվում որպես յուրաքանչյուր ԱՄՍ-ի պահանջ: Ավելի խորացված մակարդակով, ԱՄՍ 315-ը և ԱՄՍ 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 պահանջների կատարումը*

#### 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[[27]](#footnote-27) 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[[28]](#footnote-28) առկայության դեպքում, ներկայացնում է որոշակի պայմանական պահանջ,
* կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց տեղեկացման[[29]](#footnote-29) 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 սեգմենտային տեղեկատվության ներկայացման ու բացահայտման հետ, համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,[[30]](#footnote-30) 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:[[31]](#footnote-31) 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 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 210

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔԻ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐԻ ՀԱՄԱՁԱՅՆԵՑՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 2

**Նպատակը**.............................................................................................. 3

**Սահմանումներ**………….......………………………….……………………………. 4-5

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[32]](#footnote-32) վերաբերում է առաջա­դրանքի ընդունման այն հարցերին, որոնք գտնվում են աուդիտորի հսկողության ներքո (հղում՝ պար. Ա1):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակը

1. 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

1. 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,[[33]](#footnote-33) համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտորական ուսումնասիրությունը:

1. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակների համար, հղումները <<ղեկավարություն>> հասկացու­թյանը պետք է այսուհետև ընթերցվեն որպես <<ղեկավարություն և, անհրա­ժեշտու­թյան դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք>>:

### 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 կհրաժարվի 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 համձայնեցված 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[[34]](#footnote-34) (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) ղեկավարությունը 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,[[35]](#footnote-35) 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,

(բ) արդյո՞ք լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորի եզրակացությունում կարող է մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը:[[36]](#footnote-36)

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[[37]](#footnote-37) (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:[[38]](#footnote-38) Աուդիտորի պարտականությունները վարքագծի պահանջների առնչությամբ` աուդիտի առաջադրանքի ընդունման համա­տեքստում, և այնքանով, որքանով դրանք գտնվում են աուդիտորի վերահսկողության ներքո, լուսաբանվում են ԱՄՍ 220-ում:[[39]](#footnote-39) 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:[[40]](#footnote-40) 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 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:[[41]](#footnote-41)

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 (ՖՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից,
* հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (ՀՈՀՀՄՍ), 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

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. ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտը անց է կացվում այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունն ընդունում և հասկանում է, որ նա ունի պարագրաֆ 6(բ)-ում սահմանված պարտականությունները:[[42]](#footnote-42) 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: ԱՄՍ-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:

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:[[43]](#footnote-43) 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:[[44]](#footnote-44) 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, 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:[[45]](#footnote-45)

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:[[46]](#footnote-46) 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, 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****[[47]](#footnote-47)***(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 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[[48]](#footnote-48) 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 դրույթների 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,
* աԱկնկալիքները, 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,
* 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,
* որդյո՞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 ստանդաարտներ 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 պարտակա­նու­թյուններն 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 չգցելու 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:[[49]](#footnote-49)

*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 ակը 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 ԱՄՍ-ների պահանջներից (տես՝ պարագրաֆ 21):

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

Ա36. ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը ԱՄՍ-ների հետ համապատաս­խանությունը ներկայացնի միայն այն դեպքում, երբ նա բավարարում է աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՍ-ների պահանջներին:[[50]](#footnote-50) Եթե օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքն այնպիսի ձևով կամ տեսքով, որոնք էապես տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից, և աուդիտորը եզրակացնում է, որ լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորական եզրակացությունում չի կարող մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը, ապա աուդիտորը կարող է աուդի­տո­րական եզրակացությունում ներառել դրույթ այն մասին, որ աուդիտը չի անցկացվել ԱՄՍ-ներին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, խրախուսելի է, որ աուդիտորը, հնարավորության սահմաններում, կիրառի ԱՄՍ-ները՝ ներառյալ այն ԱՄՍ-ները, որոնք վերաբերում են աուդիտորական եզրակացությանը, նույնիսկ եթե նրան չի թույլատրվում նշել, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-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

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.[[51]](#footnote-51)

[*Աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը*]

Դուք[[52]](#footnote-52) 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 համաձանությունը 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 զերծ 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:

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 նկարագրությունները:)*]

Մեր աուդիտը կիրականացվի` հիմնվելով այն համոզմունքի վրա, որ [ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք][[53]](#footnote-53) ընդունում և հասկանում են, որ պատասխանատու են`

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար` համաձայն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների,[[54]](#footnote-54)

(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

(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:

ԴԵԶ & Ընկ.

Ընդունվում և հաստատվում է ԴԵԶ 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 220

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Որակի վերահսկողության համակարգը և աուդիտի թիմերի դերը............. 2-4

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 5

**Նպատակը**.............................................................................................. 6

**Սահմանումներ**...................................................................................... 7 **Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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

Փաստաթղթավորումը......................................................................... Ա35

|  |
| --- |
| <<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:[[55]](#footnote-55)

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:

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[[56]](#footnote-56)` 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,

(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,[[57]](#footnote-57)

(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,

(ի) 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 վարքա­գրքի>> (ՀՄԴ-ի Վարքագիրք) Ա և Բ մասերը` ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք ավելի սահմանափակող են,

(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 աչալ­րջություն, 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 տեղեկա-տվությունը, 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` մասնագի-տական 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 կատարումը*

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:

*Դիտարկումներ*

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 առաջարկած եզրակացության համապա-տասխանության 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`[[58]](#footnote-58)

(ա) հայտնաբերված խնդիրները` քննարկվող առարկային վերաբերող վարքագծի պահանջներին համապատասխանության առնչությամբ, և այն, թե ինչպես են դրանք լուծվել,

(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 իրականցվել 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 վտանգները* (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:[[59]](#footnote-59) 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 պահպանան 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 ներ­գրաvված կամ աշխատակազմում ընդգրկած 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,
* 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,[[60]](#footnote-60)
* 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:

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:[[61]](#footnote-61)

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 եզրակացու-թյունները 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:

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:[[62]](#footnote-62)

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:

*Նկատառումներ, 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, ինպես 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.

* 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 հիմվնել է ֆինանսական հաշվե­տվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը:[[63]](#footnote-63) 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:[[64]](#footnote-64)

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

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 ռիսկով, 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[[65]](#footnote-65), և դրանց նկատմամբ ձեռնարկված միջոցա­ռում­ները` համաձայն ԱՄՍ 330-ի,[[66]](#footnote-66) ներառյալ խարդախության ռիսկի վերաբերյալ աուդիտի թիմի գնահատումները և ձեռնարկված քայլերը` համաձայն ԱՄՍ 240-ի[[67]](#footnote-67),
* 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 հաշվետվու-թյունների 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, 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:[[68]](#footnote-68)

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:

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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 230

## ԱՈՒԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Աուդիտի փաստաթղթավորման բնույթն ու նպատակները........................ 2-3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 4

**Նպատակը**............................................................................................. 5

**Սահմանումներ**....................................................................................... 6

**Պահանջները**

Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը...... 7

Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը..................................................... 8-13

Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը................................................ 14-16

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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,[[69]](#footnote-69) և

(բ) ապացույց, որ աուդիտը պլանավորվել ու իրականացվել է ԱՄՍ-ներին և օրենք­ների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան:

1. 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,[[70]](#footnote-70) 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[[71]](#footnote-71) կամ ազգային պահանջների, որոնք առնվազն նույն խստության են,[[72]](#footnote-72)
* հնարավոր դարձնել արտաքին ստուգումների իրականացումը` համաձայն իրավական, կարգավորման կամ այլ կիրառելի պահանջների:

#### 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

1. 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

1. 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[[73]](#footnote-73) -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), [[74]](#footnote-74)
* 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 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:[[75]](#footnote-75) 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:

#### 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[[76]](#footnote-76) 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[[77]](#footnote-77) միայն այնպիսի դեպքերում, երբ`

(ա) տվյալ ԱՄՍ-ն կիրառելի չէ ամբողջությամբ (օրինակ, եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ապա ԱՄՍ 610-ի[[78]](#footnote-78) 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:[[79]](#footnote-79) Վերոնշյալի արդյունքում աուդիտո-րական փաստաթղթերում կատարված փոփոխությունները դիատարկվում են ԱՄՍ 220-ով[[80]](#footnote-80) սահմանված դիտարկման պարտականությունների համաձայն, իսկ փոփոխությունների համար վերջնական պատասխանատվութ­յունը ստանձնում է աուդիտի ղեկավարը:

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

Ա21. ՈՎՄՍ 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:[[81]](#footnote-81) Սահմանված համապատասխան ժամանակա­հատվածը, որի ընթացքում պետք է կատարվեն աուդիտի վերջնական փաթեթի պատրաստման աշխատանքները, սովորա­բար չի գերազանցում 60 օրը` սկսած աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից:[[82]](#footnote-82)

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:[[83]](#footnote-83) 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:[[84]](#footnote-84)

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 պարազաբանելու 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.

* 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

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 240

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ` ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ԽԱՐԴԱԽՈՒԹՅԱՆ ԴԵՊՔԵՐԻ ԱՌՆՉՈՒԹՅԱՄԲ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Խարդախության հատկանիշները............................................................ 2-3

Պատասխանատվություն խարդախության կանխարգելման և

բացահայտման համար............................................................................ 4-8

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 9

**Նպատակները**........................................................................................ 10

**Սահմանումներ**...................................................................................... 11

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[85]](#footnote-85) և ԱՄՍ 330[[86]](#footnote-86)-ը պետք է կիրառվեն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ:

#### Խարդախության հատկանիշները

1. 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:

1. 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 տեղին 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

1. 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*

1. ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտ իրականացնող աուդիտորը պատասխանատու է ձեռք բերելու ողջամիտ երաշխիք, որ ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումից: Աուդիտին բնորոշ սահմանափակման պատճառով առկա է անխուսափելի ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվություններում որոշ էական խեղաթյուրումներ չեն հայտնաբերվի, չնայած որ աուդիտը պատշաճորեն պլանավորվել է և իրականացվել` համաձայն ԱՄՍ-ների:[[87]](#footnote-87)
2. Ինչպես ներկայացված է ԱՄՍ 200-ում,[[88]](#footnote-88) 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:
3. 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:
4. 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:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակները

1. 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

1. 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

1. Համաձայն ԱՄՍ 200-ի[[89]](#footnote-89), 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):
2. 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):
3. Երբ առկա է անհամապատասխանություն ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումների պատասխաններում, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի անհամապատասխանությունը:

#### Քննարկումներ աուդիտի թիմի ներսում

1. ԱՄՍ 315-ը պահանջում է քննարկում աուդիտի թիմի ներսում և աուդիտի ղեկավարի կողմից որոշում, թե որ հարցերը պետք է հաղորդել քննարկմանը չներգրավված թիմի անդամներին:[[90]](#footnote-90) 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

1. Երբ իրականացվում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ ԱՄՍ315-ի[[91]](#footnote-91) 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*

1. 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:

1. 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):
2. 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 ռիսի վերաբերյալ (հղում` պար. Ա18):

*Ղեկավարման օղակներում գտնվող անձինք*

1. Բացառությամբ, եթե ղեկավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ,[[92]](#footnote-92) աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի այն մասին, թե ինչպես են ղեկավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում ղեկավարության գործընթացները` կազմակերպության խարդախության ռիսկի որոշման և միջոցների ձեռնարկման և այդ ռիսկերի նվազեցման նպատակով ղեկավարության կողմից հիմնված ներքին վերահսկողության վերաբերյալ (հղում` պար. Ա19-Ա21):
2. 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*

1. 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*

1. Աուդիտորը պետք է դիտարկի` արդյո՞ք աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը մատնանշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում (հղում` պար. Ա22):

*Խարդախության ռիսկի գործոնների ուսումնասիրություն*

1. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի` արդյո՞ք իրականացված ռիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերը և կից գործողությունները մատնանշում են մեկ կամ մի քանի առկա խարդախության ռիսկի գործոններ: Չնայած, որ խարդախության ռիսկի գործոնները 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

1. 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:[[93]](#footnote-93)
2. 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):
3. 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*

1. ԱՄՍ 330-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է որոշի ֆինանսական հաշվետվություն­ների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցում[[94]](#footnote-94) (հղում` պար. Ա33):
2. 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 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*

1. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետները և աստիճանը արտացոլում էհավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը[[95]](#footnote-95) (հղում` պար. Ա37-Ա40):

*Աուդիտորական ընթացակարգեր արտացոլող ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահմանը*

1. 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:
2. 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.

* + 1. հարցումներ կատարի ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում ներգրավված անձանց, հաշվեմատյանում գրանցումների կամ այլ ճշգտումների հաշվառման ժամանակ անհամապատասխան կամ անսովոր գործողության վերաբերյալ,

(ii) ընտրի ժամանակաշրջանի վերջին մոտ հաշվեմատյանում գրանցումներ կամ այլ ճշգտումներ, և

(iii) Դիտարկի անհրաժեշտությունը ստուգելու հաշվեմատյանում գրանցումները կամ այլ ճշգտումները 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 հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Այդ վերանայումը իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է`

1. 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):

1. 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)

1. 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):
2. 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):
3. 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):
4. 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

1. 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

1. 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

1. 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

1. 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):
2. 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):

1. 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

1. 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

1. Համաձայն ԱՄՍ 315-ի[[96]](#footnote-96) աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի[[97]](#footnote-97) 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:

1. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի[[98]](#footnote-98) 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:

1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի խարդախության վերաբերյալ հաղորդակցությունները ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարգավորող մարմինների և այլ կողմերի հետ:
2. 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)

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 խարադախություն 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 ապակողմորոշեն 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 գրավում, 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 գրավդնումը:

*Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ*

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. ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացված աուդիտը հազվադեպ է ներառում փաստա­թղթերի իսկության հետազոտում կամ պահանջ, որ աուդիտորը ուսանի կամ լինի փաստաթղթերի իսկության փորձագետ:[[99]](#footnote-99) 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)

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 ղեկավարու-թյունը 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 գործելաոճ, 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 ուսումանսիրելու 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 ուղեցույց ներքին աուդիտի բաժին ունեցող կազմակերպություններում աուդիտի իրականաց­ման համար:[[100]](#footnote-100) 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 պատասխա­նատվությունը 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:[[101]](#footnote-101)

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,
* զգալի պարգևավճարների շնորհում, եթե բավարարվում են շահութաբերության անիրատեսական 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 գերագնահատումից, օրինակ` հասույթի ժամկետից շուտ կամ արհեստական հասույ­թի ճանաչումով: Այն կարող է նաև առաջանալ հասույթների թերագնահատումից, 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 պատկերացումը* (հղում` պար. 27)

Ա31. Ղեկավարությունը կարող է կատարել դատողություններ կատարման համար նախընտրած վերահսկողության գործողությունների և նախընտրած ենթադրություն­ների ռիսկերի բնույթի և աստիճանի վերաբերյալ:[[102]](#footnote-102) 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 ՏՏ փորձագետ, կամ առաջադրանքում հանձնարարելով մեծ թվով փորձառու մասնագետների:

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. Իրականցվելիք 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 զննումը 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 գերագնահատում է վաճառքները` կնքելով հասույթի ճանաչումը բացառող պայմաններ պարունակող վաճառքի պայմանագրեր կամ մինչև առաքումը ներկայացնելով վաճառքի հաշիվներ: Նման իրավիճակներում, աուդիտորը կարող է, օրինակ` նախագծել 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 սեգմենտի 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 օժանդա­կել 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 ՏՏ, կարող է լինել քիչ կամ անտեսանելի փաստ տեղեկատվության համակարգում նման ներթափանցումների վերաբերյալ:

Ա43. Երբ որոշվում և ընտրվում են հաշվետմատյանի 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 հասույթները կամ հասնեն նպատակային հասույթների 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[[103]](#footnote-103) 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 վերանայումը, որը կարող է առաջացնել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ` համաձայն սույն ԱՄՍ-ի, կարող է իրակացվել 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 իրականցվել 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:[[104]](#footnote-104) 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 հետագծերի և կապերի որոշումը պահանջում է պրոֆեսիոնալ դատողություն: Անսովոր կապերը` ներառող տարեվերջի մոտ հասույթները և եկամուտները, մաս­նա­վորապես տեղին են: Դա կարող է ներառել, օրինակ` հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին մի քանի շաբաթներում ներկայացված անիրատեսական 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, խեղաթյուրմներ, 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 ներգրաված 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[[105]](#footnote-105) և ԱՄՍ 700-ը[[106]](#footnote-106) 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: 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 շարունական 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 հանգմանքների 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:[[107]](#footnote-107)

*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[[108]](#footnote-108) 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

(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:[[109]](#footnote-109) 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)

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 մտահոգու­թյունները:

#### 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, գաղտանապահության 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 նկատառումներ*

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 մարմիների 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/ Ճնշումներ*

* 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 անիրագործելի), 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 համաձայնություներ) կախված է բաժնետոմսի գնի, գործառնական արդյունքների, ֆինանսական վիճակի կամ դրամական հոսքերի ագրեսիվ նպատակակետերից,[[110]](#footnote-110)
* 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 պարզած ձեռքի գործարքներ,
* 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 իրականցվող 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 վերահասկո­ղության գործողությունները և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմաբ 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,
* գործելաոճ` 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 զննում,
* 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 նկատմաբ 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:

#### Հատևյալները մոտեցումների որոշակի օրինակներ են.

* այցելություն տարածքներ կամ իրականցնել որոշակի թեստեր անակնկալ կամ չնախազգուշացրած 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 հոդվածի 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, ներառայլ հաշվի առնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանում իրականացված համաձայնեցումները,
* իրականացնելով համակարգչով օժանդակվող մեթոդներ, ինչպես օրինակ` տվյալների փնտրտունք բազմությունում առկա անկանոնություների,
* 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 փաստաթղերը,
* իրականացնել համակարգչային համապատասխանեցում մատակարարների ցանկի և աշխատակիցների ցուցակի միջև` հայտնաբերելով միևնույն հասցեներ կամ հեռախոսահամարներ,
* իրականցնել 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 հարաբերու­թյունների 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 հանձնարագրերը 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 ՏՏ 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:

#### Այլ

* Ղեկավարության կողմից չկամություն աուդիտորին 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 250

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ՕՐԵՆՔՆԵՐԻ և ԱՅԼ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԱԿՏԵՐԻ ՊԱՀԱՆՋՆԵՐԻ ՈՒՍՈՒՄՆԱՍԻՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

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

**Նպատակները**........................................................................................ 10

**Սահմանում**............................................................................................. 11

**Պահանջները**

Աուդիտորի ուսումնասիրությունները` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ.................................................... 12-17

Աուդիտորական ընթացակարգերը` անհամապատասխանության

հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում.................................................. 18-21

Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհապատասխանության մասին

զեկուցելը............................................................................................... 22-28

Փաստաթղթավորումը.............................................................................. 29

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 անհապատասխանության մասին

զեկուցելը.......................................................................................... Ա19-Ա20

Փաստաթղթավորումը........................................................................ Ա21

|  |
| --- |
| <<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:

1. Աուդիտորը պատասխանատվություն է կրում ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու համար առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջությամբ վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով:[[111]](#footnote-111) 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:[[112]](#footnote-112) 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:

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 աչալուրջ 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[[113]](#footnote-113) պահանջի, կարևոր է այդ համատեքստում` հաշվի առնելով կազմակեր­պության վրա ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ընդգրկումը:

#### 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,[[114]](#footnote-114) աուդիտորը պետք է ընդհանուր պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ՝

(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 անհապատասխանության 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 անհապատասխանության դեպքերի մասին,[[115]](#footnote-115) 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 խնդրի վերաբերյալ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հնարավորինս արագ:

24. Եթե աուդիտորը կասկածում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք առնչություն ունեն անհամապատաս-խանության 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:[[116]](#footnote-116)

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 զեկուցելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին այն կողմերին, որոնք գտնվում են կազմակեր­պությունից դուրս (հղում` պար. Ա19-Ա20):

#### 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[[117]](#footnote-117) (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 ամենաանմիջական 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,
* վարքագրքի մշակում, հրապարակում և դրա դրույթներին համապա­տաս­խանության ապահովում,
* ապահովում, որ աշխատողները ստանան պատշաճ գործնական ուսուցում և հասկանան վարքագրքի դրույթները,
* վարքագրքի 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,
* 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 կանոնակար-գերի որոշակի դրույթներին: Այսպիսի իրավիճակներում ԱՄՍ 700-ը[[118]](#footnote-118) կամ ԱՄՍ 800-ը[[119]](#footnote-119) 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 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:[[120]](#footnote-120)

#### 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,
* 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՝ արտար­ժու­թային 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 նպատակարամար 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:[[121]](#footnote-121)

#### Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհապատասխանության 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 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 խեղաթյուրումների 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 մարմնին 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:

# «ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 260 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒՄԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ՀԵՏ

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

### Բովանդակություն

Պարագրաֆ

[**Ներածություն**](#_Toc477009413)

[ՍույնԱՄՍ**-**ի գործողությանոլորտը](#_Toc477009414) 1**-**3

[Հաղորդակցմանդերը 4-7](#_Toc477009415)

[Ուժիմեջմտնելը 8](#_Toc477009416)

[**Նպատակները** **9**](#_Toc477009417)

[**Սահմանումներ** **10**](#_Toc477009418)

[**Պահանջներ**](#_Toc477009419)

[Կառավարմանօղակներումգտնվողանձինք 11-13](#_Toc477009420)

[Հաղորդակցմանենթակահարցեր 14-17](#_Toc477009421)

[Հաղորդակցմանգործընթացը 18-22](#_Toc477009422)

[Փաստաթղթավորում 23](#_Toc477009423)

[**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**](#_Toc477009424)

[Կառավարմանօղակներումգտնվողանձինք Ա1-Ա8](#_Toc477009425)

[Հաղորդակցմանենթակահարցեր Ա9-Ա36](#_Toc477009426)

[Հաղորդակցմանգործընթացը Ա37-Ա39](#_Toc477009427)

[Փոքրկազմակերպություններինվերաբերողնկատառումներ Ա40](#_Toc477009428)

[Հաղորդակցումղեկավարությանհետ Ա41-Ա42](#_Toc477009429)

[Հաղորդակցումերրորդկողմերիհետ Ա43-Ա53](#_Toc477009430)

[Փաստաթղթավորում Ա54](#_Toc477009431)

[Հավելված 1.](#_Toc477009432)[ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցմանը](#_Toc477009433):

[Հավելված 2.](#_Toc477009434) [Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները](#_Toc477009435)

*«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց**հետ»* ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) 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 ստանդարտն (ԱՄՍ-ն) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվելու առումով։ Թեև սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է անկախ կազմակերպության կազմակերպաիրավական կառուցվածքից կամ մեծությունից, այնուհանդերձ, կիրառվում են առանձնահատուկ նկատառումներ ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում, կամ երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են նաև կազմակերպության ղեկավարման գործընթացում։ Սույն ԱՄՍ-ն չի սահմանում պահանջներ կազմակերպության ղեկավարության կամ սեփականատերերի հետ աուդիտորի հաղորդակցմանը վերաբերող հարցերի վերաբերյալ, բացառությամբ, եթե նրանք նույնպես ստանձնել են կառավարման լիազորություններ։
2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, սակայն կարող է նաև կիրառվել, ըստ անհրաժեշտության համապատասխանեցնելով կոնկրետ հանգամանքներին, պատմական ֆինանսական այլ տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են վերահսկելու տվյալ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը։
3. Ընդգծելով ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում արդյունավետ երկկողմանի հաղորդակցման կարևորությունը՝ սույն ԱՄՍ-ով սահմանվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցման ընդգրկուն շրջանակ և ներկայացվում են որոշակի հարցեր, որոնք պետք է հաղորդակցվեն այդ անձանց հետ: Հաղորդակցման ենթակա լրացուցիչ հարցեր, ի լրումն սույն ԱՄՍ-ի պահանջների, ներկայացված են մյուս ԱՄՍ-ներում (տես՝ Հավելված 1-ը): Ի լրումն, ԱՄՍ 265-ը[[122]](#footnote-122) սահմանում է որոշակի պահանջներ՝ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգում հայտնաբերած նշանակալի թերությունները կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելու վերաբերյալ: Լրացուցիչ հարցեր, որոնք չեն պահանջվում հաղորդակցել սույն կամ այլ ԱՄՍ-ներով, կարող են պահանջվել հաղորդակցել` համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների, կազմակերպության հետ համաձայնագրով, կամ աուդիտի առաջադրանքին վերաբերող լրացուցիչ պահանջներով, օրինակ` հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ազգային կառույցի կողմից սահմանված ստանդարտներով։ Սույն ԱՄՍ-ի ոչ մի դրույթ չի արգելում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել այլ հարցեր (տես՝ պարագրաֆ Ա33-Ա36):

#### Հաղորդակցման դերը

1. Սույն ԱՄՍ-ում հիմնական շեշտը դրվում է աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցման վրա: Այնուամենայնիվ, արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցումը կարևոր է հետևյալին օժանդակելու իմաստով՝

(ա) աուդիտորին և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ հասկանալու աուդիտի առաջադրանքին առնչվող հարցերը տվյալ առաջադրանքի համատեքստում, ինչպես նաև կառուցողական աշխատանքային հարաբերություններ զարգացնելու համար: Այս հարաբերությունները զարգացվում են պահպանելով աուդիտորի անկախությունն ու օբյեկտիվությունը,

բ) աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից աուդիտին առնչվող տեղեկատվության ստացմանը: Օրինակ` կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են աուդիտորին աջակցել պատկերացում կազմելու կազմակերպության գործունեության և միջավայրի վերաբերյալ, հատկորոշել աուդիտորական ապացույցի համապատասխան աղբյուրները, ինչպես նաև տրամադրել տեղեկատվություն որոշակի գործարքների կամ դեպքերի վերաբերյալ,

գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացի վերահսկողության նկատմամբ իրենց պարտականությունը, դրանով իսկ նվազեցնելով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը։

1. Չնայած, որ աուդիտորն է պատասխանատու սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը հաղորդակցելու համար, կազմակերպության ղեկավարությունն էլ ունի պատասխանատվություն՝ կառավարման հետաքրքրություն ներկայացնող հարցերը հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Աուդիտորի հաղորդակցումը չի ազատում ղեկավարությանն այդ պատասխանատվությունից: Նմանապես, ղեկավարության կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց այն հարցերի հաղորդակցումը, որոնք աուդիտորից պահանջվում է ներկայացնել, չի ազատում աուդիտորին դրանք ներկայացնելու իր պատասխանատվությունից։ Սակայն, ղեկավարության կողմից այդ հարցերի հաղորդակցումը, կարող է ազդել աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ձևի և ժամկետների վրա:
2. ԱՄՍ-ներով պահանջվող որոշակի հարցերի հստակ հաղորդակցումը հանդիսանում է յուրաքանչյուր աուդիտի բաղկացուցիչ մասը: Սակայն, ԱՄՍ-ները աուդիտորից չեն պահանջում իրականացնել առանձին ընթացակարգեր՝ հայտնաբերելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցվելիք այլ հարցեր:
3. Օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը կարող են արգելել աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել որոշակի հարցեր: Օրինակ` օրենսդրությամբ կարող է հատկապես արգելվել այնպիսի հարցերի հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունները, որոնք կարող են վնասել (կանխակալ կարծիք ստեղծելու միջոցով) համապատասխան մարմնի հետաքննությանը` փաստացի կամ կասկածելի անօրինական արարքի առնչությամբ: Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորի գաղտնապահության պարտականության և հաղորդակցելու պարտականության միջև հնարավոր հակասությունը կարող է լինել բավականին բարդ։ Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավաբանական խորհրդատվության:

### Ուժի մեջ մտնելը

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

### Նպատակները

1. Աուդիտորի նպատակներն են.

ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հստակ տեղեկացնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ, ինչպես նաև աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների վերաբերյալ,

բ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերել աուդիտին առնչվող տեղեկատվություն,

գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ժամանակին տրամադրել աուդիտի ընթացքում առաջացած դիտարկումները, որոնք նշանակալի են և տեղին ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրենց պատասխանատվության համար,

դ) խթանել արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցություն աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև։

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

ա) **կառավարման օղակներում գտնվող անձինք**` անձ (անձինք) կամ կազմակերպություն(ներ) (օրինակ՝ կորպորատիվ հոգաբարձու), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետու լինելուն առնչվող պարտականութ-յունների համար: Նշվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը։ Որոշ իրավահամակարգերում գործող առանձին կազմակերպություններում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց թվում կարող են լինել ղեկավարության անդամները, ինչպես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր հատվածում գործող կազմակերպության կառավարման խորհրդի գործադիր անդամները կամ սեփականատեր-տնօրենը: Կառավարման կառուցվածքների բազմազանության վերաբերյալ քննարկումները ներկայացված են Ա1-Ա8 պարագրաֆներում,

(բ) **ղեկավարություն**` կազմակերպության գործունեության իրականացման համար գործադիր պատասխանատվությամբ անձ (անձինք): Որոշ իրավահամակարգերում գործող առանձին կազմակերպություններում ղեկավարությունը ընդգրկում է կառավարման օղակներում գտնվող որոշ կամ բոլոր անձիանց, օրինակ` կառավարման խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր-տնօրենին:

### Պահանջներ

#### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

1. Աուդիտորը պետք է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում հստակ որոշի համապատասխան անձին (անձանց), ում հետ պետք է հաղորդակցել (տես` պարագրաֆներ Ա1-Ա4):

*Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ*

1. Եթե աուդիտորը հաղորդակցում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ, օրինակ` աուդիտի հանձնախմբի, կամ անհատ անձի, ապա աուդիտորը պետք է որոշի` արդյոք անհրաժեշտ է հաղորդակցել նաև կառավարման մարմնի հետ (տես` պարագրաֆներ Ա5-Ա7):

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ*

1. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, օրինակ` երբ փոքր կազմակերպությունում միակ սեփականատերը ղեկավարում է կազմակերպությունը, և որևէ այլ անձ չունի կառավարման դերակատարություն: Նման դեպքերում, եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը քննարկվում են ղեկավարման պատասխանատվությունը ստանձնած անձի (անձանց) հետ, և այդ անձը (անձինք) նաև կրում է կառավարման պատասխանատվություն, անհրաժեշտ չէ հարցերը նորից քննարկել նույն անձանց հետ՝ նրանց կառավարման պատասխանատվության շրջանակում: Այդ հարցերը ներկայացված են պարագրաֆ 16-ի (գ) կետում: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է համոզվի, որ ղեկավար պատասխանատվությամբ անձի (անձանց) հետ հաղորդակցման վերաբերյալ բավարար տեղեկացվում է բոլոր նրանց, ում աուդիտորն այլապես պարտավոր կլիներ հաղորդակցել՝ նրանց կառավարման պատասխանատվության շրջանակում (տես՝ պարագրաֆ Ա8):

#### Հաղորդակցման ենթակա հարցեր

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*

1. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի ֆինանսական հաշվետվությունների համար աուդիտորի պատասխանատվության մասին, ներառյալ այն, որ՝

(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 (տես`պարագրաֆներ Ա9-Ա10)։

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները*

1. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ամփոփ ձևով պետք է տեղեկացնի աուդիտի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների մասին, այդ թվում նաև աուդիտորի կողմից հայտնաբերած նշանակալի ռիսկերի մասին (տես՝ պարագրաֆներ Ա11-Ա16)։

*Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերած նշանակալի հարցեր*

1. Աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցի (տես՝ պարագրաֆներ Ա17-Ա18)՝

ա) աուդիտորի տեսակետը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի նշանակալի որակական ասպեկտների վերաբերյալ, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումները: Երբ կիրառելի է, աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարզաբանի, թե ինչու է աուդիտորը համարում, որ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի գործելաոճը, որն ընդունելի է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն, այնքան էլ տեղին չէ կազմակերպության տվյալ հանգամանքների պարագայում (տես՝ պարագրաֆներ Ա19-Ա20),

բ) աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունների մասին, եթե այդպիսիք կան (տես` պարագրաֆ Ա21),

գ) բացառությամբ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլորը անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ.

1. աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցերը, որոնք ղեկավարության հետ քննարկվել են կամ ենթակա են հաղորդակցման (տես՝ պարագրաֆ Ա22),
2. աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հավաստումները,

դ) հանգամանքներ, որոնք ազդեցում են աուդիտորի եզրակացության ձևի և բովանդակության վրա, եթե այպիսիք կան (տես՝ պարագրաֆներ Ա23-Ա25), և

ե) աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ նշանակալի հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, տեղին են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար (տես` պարագրաֆ Ա26-Ա28):

*Աուդիտորի անկախությունը*

1. Ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տրամադրի.

(ա) հավաստիացում, որ աուդիտի թիմը և, եթե տեղին է, աուդիտորական ընկերության այլ անձինք, ընկերությունը, և, եթե կիրառելի է, ցանցի ընկերությունները, պահպանել են անկախությանը վերաբերող էթիկայի համապատասխան պահանջները, և

1. Տեղեկատվություն ընկերության, ցանցային ընկերության և կազմակերպության միջև եղած բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, կարող են խելամտորեն համարվել, որ կանդրադառնան անկախության վրա: Նշվածը պետք է ներառի ընկերության և ցանցի ընկերությունների կողմից կազմակերպությանը և կազմակերպության կողմից վերահսկվող բաղադրիչներին մատուցվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և ոչ աուդիտորական ծառայությունների համար առաջադրված ընդհանուր վճարները: Այդ վճարները պետք է բաշխվեն ըստ համապատասխան կատեգորիաների, ինչը կօժանդակի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գնահատելու աուդիտորի անկախության վրա ծառայությունների ազդեցությունը, և
2. անկախությանը սպառնացող վտանգները չեզոքացնելու կամ ընդունելի մակարդակի իջեցնելու համար կիրառված միջոցառումները (տես` պարագրաֆներ Ա29-Ա32):

#### Հաղորդակցման գործընթացը

*Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում*

1. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է ներկայացնի հաղորդակցման ձևը, ժամկետները և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակությունը (տես` պարագրաֆներ Ա37-Ա45):

*Հաղորդակցման ձևերը*

1. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է գրավոր հաղորդակցի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի հարցերի մասին, եթե, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բանավոր հաղորդակցումը բավարար չէ: Գրավոր հաղորդակցումը կարող է չներառել աուդիտի ընթացքում առաջացած բոլոր հարցերը (տես` պարագրաֆներ Ա46-Ա48):
2. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է գրավոր հաղորդակցի աուդիտորի անկախության մասին, երբ պահանջվում է պարագրաֆ 17-ով։

*Հաղորդակցման ժամկետները*

1. Աուդիտորը պետք է ճիշտ ժամանակին հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (տես` պարագրաֆներ Ա49-Ա5):

*Հաղորդակցման գործընթացի բավարար լինելը*

1. Աուդիտորը պետք է գնահատի` արդյոք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցումը բավարար է աուդիտի նպատակների համար: Եթե ոչ, աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը, եթե այդպիսին կա, էական խեղաթյուրման ռիսկերի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման ու բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողության վրա, և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ (տես` Ա51-Ա53)։

#### Փաստաթղթավորում

1. Եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հաղորդակցումը կատարվել է բանավոր, ապա աուդիտորը պետք է դրանք փաստաթղթավորի` նշելով, թե ում է հաղորդակցվել և երբ: Եթե հաղորդակցումը կատարվել է գրավոր, աուդիտորը պետք է պահպանի հաղորդակցման օրինակը՝ որպես աուդիտի փաստաթղթավորման մաս[[123]](#footnote-123) (տես՝ Ա54)։

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

(Տես՝ պարագրաֆ 11)

Ա1 Կառավարման կառուցվածքը տարբերվում է ըստ իրավահամակարգի կամ կազմակերպության` արտացոլելով տարբեր ազդեցություններ, ինչպիսիք են մշակույթային և օրենսդրական դաշտի տարբեր հանգամանքները, մեծության կամ սեփականության ձևի բնութագրերը: Այսպես՝

* որոշ իրավահամակարգերում առկա է վերահսկող մարմին (ամբողջապես կամ հիմնականում ոչ գործադիր), որն իրավական տեսանկյունից առանձին է գործադիր մարմնից (ղեկավարությունից) («երկշերտ կառավարման խորհրդի» կառուցվածք): Այլ իրավահամակարգերում, վերահսկող և գործադիր գործառույթները հանդիսանում են միևնույն կառույցի պատասխանատվությունը («միաշերտ կառավարման խորհրդի» կառուցվածք),
* որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք զբաղեցնում են պաշտոններ, որոնք կազմում են կազմակերպության իրավական կառուցվածքի բաղկացուցիչ մասը, օրինակ` կազմակերպության տնօրենները: Այլ կազմակերպություններում, օրինակ՝ որոշ պետական հաստատություններում, կազմակերպության բաղադրիչ մաս չկազմող մարմինը օժտված է կառավարման լիազորությունով,
* որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարությունում: Այլ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք և ղեկավարությունը տարբեր են,
* որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք են պատասխանատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման[[124]](#footnote-124) համար (այլ դեպքերում ղեկավարությունն է կրում այս պատասխանատվությունը)։

Ա2 Կազմակերպությունների մեծ մասի դեպքում կառավարումը. կառավարման լիազոր մարմնի կոլեկտիվ պատասխանատվությունն է, ինչպիսիք են` տնօրենների խորհուրդը, վերահսկիչ մարմինը, բաժնետերերը, սեփականատերերը, ղեկավարության հանձնախումբը, կառավարման խորհուրդը, հոգաբարձուների խորհուրդը կամ համարժեք անձինք: Սակայն որոշ փոքր կազմակերպություններում մեկ անձը կարող է օժտված լինել կառավարման լիազորություններով, օրինակ սեփականատեր-տնօրենը, երբ այլ սեփականատերեր չկան, կամ միակ հոգաբարձուն: Եթե կառավարումը կոլեկտիվ պատասխանատվություն է, ապա ենթախումբը, օրինակ` աուդիտի հանձնախումբը, կամ որոշակի անձը, կարող է ստանձնել որոշակի պարտականություններ` օժանդակելու կառավարման լիազոր մարմնին իր պատասխանատվությունը կատարելու հարցում: Կամ, ենթախումբը կամ մեկ անձ կարող է ունենալ որոշակի, իրավական տեսանկյունից հստակեցված պարտականություններ, որոնք տարբերվում են կառավարման լիազոր մարմնի պարտականություններից։

Ա3 Նման բազմազանությունը նշանակում է, որ սույն ԱՄՍ-ով հնարավոր չէ բոլոր աուդիտների համար հստակեցնել այն անձին (անձերին), ում աուդիտորը պետք է հաղորդակցի որոշակի հարցեր: Նմանապես, որոշ դեպքերում, կիրառելի օրենսդրական դաշտից կամ առաջադրանքի այլ հանգամանքներից ելնելով` համապատասխան անձը (անձինք), ում աուդիտորը պետք է հաղորդակցի, կարող է հստակ որոշելի չլինել, օրինակ` կազմակերպություններ, որտեղ կառավարման կառուցվածքը պաշտոնապես սահմանված չէ, ինչպես օրինակ՝ ընտանեկան սեփականությամբ որոշ կազմակերպությունների, կամ շահույթ չհետապնդող, կամ պետական որոշ կազմակերպությունների դեպքում: Նման դեպքերում աուդիտորը պետք է քննարկի և առաջադրանքի կողմի հետ համաձայնեցնի, թե ում հետ կարող է աուդիտորը հաղորդակցվել: Որոշելիս, թե ում պետք է հաղորդակցի, աուդիտորի համար տեղին են կազմակերպության կառավարման կառուցվածքի և գործառույթների վերաբերյալ ձեռք բերված պատկերացումները համաձայն ԱՄՍ 315-ի[[125]](#footnote-125) (վերանայված)։ Համապատասխան անձը (անձինք) կարող է փոփոխվել` կախված հաղորդակցվող հարցի բնույթից։

Ա4 ԱՄՍ 600-ը ներառում է մասնակի հարցեր, որոնք պետք է հաղորդակցվեն կազմակերպությունների խմբի աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ[[126]](#footnote-126): Եթե կազմակերպությունը խմբի բաղադրիչ է, համապատասխան անձը (անձինք), ում հետ այդ բաղադրիչի աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի կախված է առաջադրանքի հանգամանքներից և հաղորդվելիք հարցի բնույթից: Որոշ դեպքերում, մի քանի բաղադրիչներ կարող են իրականացնել նույն գործունեությունը ներքին հսկողության միևնույն համակարգի ներքո` հաշվապահական հաշվառման միևնույն գործելաոճով: Եթե այդ բաղադրիչների կառավարման օղակներում գտնվող անձինք նույնն են (օրինակ` տնօրենների ընդհանուր խորհուրդը), կրկնությունից կարելի է խուսափել` տվյալ բաղադրիչների մասին հաղորդակցելով միաժամանակ:

*Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ (տես` պարագրաֆ Ա12)*

Ա5 Երբ դիտարկվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ հաղորդակցման խնդիրը, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հետևյալ հարցերը՝

* ենթախմբի և կառավարման մարմնի համապատասխան պատասխանատվությունները,
* հաղորդակցվող հարցի բնույթը,
* համապատասխան իրավական և կարգավորող դաշտի պահանջները,
* արդյոք ենթախումբն ունի իրավասություն՝ ձեռնարկելու միջոցներ հաղորդակցվող հարցի վերաբերյալ, և արդյոք կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և բացատրություններ, որոնք կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորին։

Ա6 Որոշելու համար` արդյոք անհրաժեշտ է տեղեկատվությունը ամփոփ կամ մանրամասն հաղորդել նաև կառավարման մարմնին, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել իր գնահատումը՝ թե որքանով է ենթախմբի և կառավարման մարմնի միջև տեղի ունենում համապատասխան տեղեկատվության արդյունավետ և տեղին հաղորդակցում։ Աուդիտորը, առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելիս, կարող է հստակեցնել, որ, բացառությամբ օրենքով և այլ իրավական ակտերի պահանջներով արգելվող դեպքերի, աուդիտորն իրավունք ունի ուղղակի հաղորդակցվել կառավարման լիազոր մարմնի հետ:

Ա7 Աուդիտի հանձնախումբ (կամ համարժեք անվանում ունեցող նմանատիպ ենթախմբեր) գործում է բազմաթիվ իրավահամակարգերում։ Թեև նրանց իրավասությունները և գործառույթները կարող են լինել տարբեր, սակայն աուդիտի հանձնախմբի հետ հաղորդակցությունը, եթե հանձնախումբ առկա է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցման համատեքստում դարձել է առանցքային տարրը: Օրինակելի կառավարման սկզբունքների համաձայն՝

* աուդիտորը պարբերաբար հրավիրվում է մասնակցելու աուդիտի հանձնախմբի ժողովներին,
* աուդիտի հանձնախմբի նախագահը և, եթե տեղին է, հանձնախմբի մյուս անդամները, աուդիտորի հետ պարբերաբար ունենում են շփումներ,
* նվազագույնը տարին մեկ անգամ, աուդիտի հանձնախումբը հանդիպում է աուդիտորին` առանց ղեկավարության մասնակցության:

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարությունում (տես` պարագրաֆ 13)*

Ա8 Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, և այս դեպքում հաղորդակցման պահանջների կիրառումը փոփոխվում է` հաշվի առնելով ներգրավված լինելու հանգամանքը: Նման դեպքերում հաղորդակցումը ղեկավարման պատասխանատվություն ունեցող անձի (անձանց) հետ կարող է պատշաճորեն չապահովել տեղեկատվության տրամադրումը մյուս բոլոր այն անձանց, որոնց հետ աուդիտորը այլապես կհաղորդակցեր նրանց կառավարման իրավասության շրջանակներում: Այսպես` կազմակերպությունում, որտեղ բոլոր տնօրենները ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, այդ տնօրեններից ոմանք (օրինակ` մարքեթինգի համար պատասխանատուն) կարող է տեղյակ չլինել մեկ այլ տնօրենի (օրինակ` ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու տնօրենի) հետ քննարկված նշանակալի հարցերի մասին:

#### Հաղորդակցման ենթակա հարցեր

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար (տես՝ պարագրաֆ 14)*

Ա9 Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար հաճախ ներառվում է նամակ-պարտավորագրում կամ համապատասխան ձևի այլ գրավոր համաձայնագրում, որտեղ ամրագրվում են առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները։[[127]](#footnote-127) Օրենքը, կարգավորող նորմերը կամ կազմակերպության կառավարման կառուցվածքը կարող են պահանջել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի հետ համաձայնեցնել առաջադրանքի պայմանները։ Եթե չկա այդպիսի պահանջ, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նամակ-պարտավորագրի կամ համապատասխան ձևի գրավոր համաձայնագրի պատճենի տրամադրումը կարող է հանդիսանալ ստորև ներկայացված հարցերը նրանց հաղորդակցելու բավարար ձև՝

* աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ աուդիտն անցկացնել ԱՄՍ-ների համաձայն, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Հետևաբար, ԱՄՍ-ներով պահանջվող հաղորդակցման ենթակա հարցերը ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցեր, որոնք տեղին են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելիս,
* այն փաստը, որ ԱՄՍ-ները չեն պահանջում աուդիտորից նախագծել ընթացա- կարգեր, որոնք կհայտնաբերեին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու ենթակա լրացուցիչ հարցեր,
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը[[128]](#footnote-128), աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ որոշելու և հաղորդակցելու աուդիտի առանցքային հարցերը աուդիտորի եզրակացությունում,
* եթե կիրառելի է, աուդիտորի պատասխանատվությունը ներկայացնելու օրենքով կամ կարգավորող նորմերով, կազմակերպության հետ պայմանագրի կամ առաջադրանքին վերաբերող լրացուցիչ պահանջներով (օրինակ` հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ազգային մարմնի ստանդարտների համաձայն) պահանջվող առանձնահատուկ հարցեր:

Ա10 Օրենքը կամ կարգավորող նորմերը, կազմակերպության հետ պայմանագիրը կամ առաջադրանքին առնչվող լրացուցիչ պահանջները կարող են նախատեսել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ ավելի լայն հաղորդակցում: Այսպես` (ա) կազմակերպության հետ պայմանագիրը կարող է պահանջել ներկայացնել որոշակի հարցեր, որոնք առաջացել են ընկերության կամ ցանցի ընկերությունների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից տարբեր այլ ծառայությունների մատուցման ընթացքում, կամ (բ) հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունը հաղորդելու այն հարցերի մասին, որոնք բացահայտվել են այլ աշխատանքի ընթացքում, օրինակ` արդյունավետության (կատարողական) աուդիտի իրականացման արդյունքում:

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները (տես` պարագրաֆ 15)*

Ա11 Աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ հաղորդակցումը կարող է.

(ա) օժանդակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ավելի լավ հասկանալ աուդիտորի աշխատանքի հետևանքները, աուդիտորի հետ քննարկել ռիսկերը և էականության հասկացությունը ու հատկորոշել այն ոլորտները, որոնց նկատմամբ կցանկանային, որ աուդիտորն իրականացներ լրացուցիչ ընթացակարգեր, և

(բ) օժանդակել աուդիտորին ավելի լավ հասկանալ կազմակերպության գործունեությունը և նրա միջավայրը:

Ա12 Աուդիտորի կողմից հատկորոշված նշանակալի ռիսկերի ներկայացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց օգնում է նրանց հասկանալ այդ հարցերը, և թե ինչու են դրանք պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը։ Կազմակերպության նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հաղորդակցությունը կարող է օգնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողության իրենց պարտականությունն իրականացնելիս։

Ա13 Հաղորդակցվող հարցերը ներառում են՝

* ինչպես է աուդիտորը ծրագրել արձագանքելու էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին, անկախ դրանց սխալի կամ խարդախության հետևանքով առաջացման հանգամանքից,
* ինչպես է աուդիտորը ծրագրել անդրադառնալու էական խեղաթյուրման բարձր ռիսկային գնահատված ոլորտներին,
* աուդիտորի մոտեցումը աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության համակարգի վերաբերյալ,
* էականության հասկացության կիրառումը աուդիտի առաջադրանքի համատեքստում[[129]](#footnote-129),
* աուդիտի ծրագրած ընթացակարգերն իրականացնելու կամ աուդիտի արդյունքները գնահատելու համար պահանջվող մասնագիտական հմտությունների կամ գիտելիքի բնույթը և ծավալը, ներառյալ՝ աուդիտորի փորձագետի ներգրավումը[[130]](#footnote-130),
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, աուդիտորի նախնական տեսակետը այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք կարող են արժանանալ աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, ուստի համարվել աուդիտի առանցքային հարցեր,
* Աուդիտորի ծրագրած մոտեցումը՝ արձագանքելու ֆինանսական առանձին հաշվետվություններում կամ բացահայտումներում կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի, կազմակերպության միջավայրի, ֆինանսական իրավիճակի կամ գործունեության նշանակալի փոփոխությունների առաջացրած հետևանքներին:

Ա14 Ստորև ներկայացված են պլանավորման հետ կապված այլ հարցեր, որոնց քննարկումը ևս կարող է տեղին լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.

* երբ կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ինչպես կարող են ներքին և արտաքին աուդիտորները համագործակցել՝ կառուցողական և փոխադարձ օժանդակության համատեքստում, ներառյալ՝ ներքին աուդիտի գործառույթի աշխատանքի պլանավորված օգտագործումը, ինչպես նաև ուղղակի օժանդակություն տրամադրելու ներքին աուդիտորների պլանավորված ներգրավվածության բնույթը և ծավալը[[131]](#footnote-131):
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետները`
* կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում համապատասխան անձի (անձանց) վերաբերյալ, ում պետք է հաղորդակցել,
* պատասխանատվության բաշխումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության միջև,
* կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը, ինչպես նաև գործունեության հետ կապված ռիսկերը, որոնք կարող են առաջացնել էական խեղաթյուրումներ,
* հարցեր, որոնք, ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, պահանջում են հատուկ ուշադրություն աուդիտի ընթացքում, և այն ոլորտները, որոնց նկատմամբ նրանք խնդրում են իրականացնել աուդիտորական լրացուցիչ ընթացակարգեր,
* կարգավորող մարմինների հետ կազմակերպության նշանակալի հաղորդակցումները,
* 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 հսկողության համակարգի և կազմակերպության համար նրա կարևորության վերաբերյալ` ներառյալ այն, թե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ինչպես են վերահսկում ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետությունը, և (բ) խարդախության հայտնաբերման կամ խարդախության հնարավորության վերաբերյալ,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործողությունները հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, կորպորատիվ կառավարման գործելաոճի, արժեթղթերի բորսայի կանոնների կամ հարակից հարցերի զարգացումների վերաբերյալ, և նման զարգացումների ազդեցությունը, օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական ներկայացման, կառուցվածքի կամ բովանդակության վրա, ներառյալ.
  + Ֆինանսական հաշվետվություններում ներակայացված տեղեկատվության տեղին լինելը, արժանահավատությունը, համադրելիությունը և հասկանալի լինելը; և
  + Դիտարկում՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վատթարացել են՝ ոչ տեղին տեղեկատվության ներառման պատճառով, կամ արդյոք այդ տեղեկատվությունը խաթարում է բացահայտված տեղեկատվության պատշաճ ըմբռնմանը:
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց արձագանքը աուդիտորի հետ նախորդ հաղորդակցումների վերաբերյալ,
* այլ տեղեկատվություն պարունակող փաստաթղթերը (ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 720–ով (վերանայված)) և այդ փաստաթղթերի հրապարակման պլանավորած ձևաչափը և ժամկետները: Երբ աուդիտորը ակնկալում է աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերել այլ տեղեկատվություն, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումները կարող են նաև ներառել այն գործողությունները, որոնք կարող են համապատասխան կամ անհրաժեշտ լինել, եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ աուդիտորի եզրակացությունից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունում առկա է էական խեղաթյուրում:

Ա15 Թեև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցումը կարող է օժանդակել աուդիտորին՝ պլանավորելու աուդիտի շրջանակը և ժամկետները, այնուհանդերձ, այն չի փոխում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի ծրագիր մշակելու համար` ներառյալ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ընդգրկումը, որոնք անհրաժեշտ են բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

Ա16 Աուդիտի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելիս անհրաժեշտ է ուշադիր լինել, չվտանգելու աուդիտի արդյունավետությունը՝ մասնավորապես, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ներգրավված են նաև կազմակերպության ղեկավարության կառուցվածքում։ Այսպես՝ աուդիտորական մանրամասն ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների ներկայացումը կարող է նվազեցնել այդ ընթացակարգերի արդյունավետությունը՝ դարձնելով դրանք չափից ավելի կանխատեսելի։

*Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերած նշանակալի հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 16)*

Ա17 Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերած նշանակալի և հաղորդակցման ենթակա հարցերի թվում կարելի է ներառել հարցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրելու վերաբերյալ, որպեսզի ամբողջացվեն ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները: Օրինակ` աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք որոշակի գործարքների կամ դեպքերին առնչվող փաստերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ ունեն նույն պատկերացումը։

Ա18 Երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, պարագրաֆ 16-ով պահանջվող հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ինչպես նաև պարագրաֆ 15-ով պահանջվող հաղորդակցումը աուդիտորի կողմից հատկորոշված նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հատկապես տեղին են, երբ աուդիտորը որոշում է այն հարցերը, որոնք արժանացել են աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, հետևաբար կարող են հանդիսանալ աուդիտի առանցքային հարցեր[[132]](#footnote-132)։

*Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի նշանակալի որակական հատկանիշները (տես` պարագրաֆ 16(ա))*

Ա19 Որպես կանոն, ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները թույլ են տալիս կազմակերպությանը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների վերաբերյալ կատարել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ, օրինակ՝ կապված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնական ենթադրությունների հետ, որոնց դեպքում առկա է գնահատման նշանակալի անորոշություն։ Ի լրումն, օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով կարող է պահանջվել ներկայացնել հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփը կամ հղում կատարել «հաշվապահական հաշվառման հիմնական գնահատումներին» կամ «հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականություններին կամ գործելաոճին»՝ հատկորոշելու և օգտագործողներին տրամադրելու լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս ղեկավարության կողմից կիրառած ամենադժվարին, սուբյեկտիվ կամ բարդ դատողությունների մասին։

Ա20 Արդյունքում, աուդիտորի տեսակետները ֆինանսական հաշվետվությունների սուբյեկտիվ ասպեկտների վերաբերյալ կարող են առանձնահատուկ տեղին լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողության իրենց պարտականությունն իրականացնելիս։ Այսպես, պարագրաֆ Ա19-ում նկարագրված հարցերի դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կարող է հետաքրքրել աուդիտորի դիտարկումը՝ արդյոք նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված անորոշության բացահայտումները բավարար են։ Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական ասպեկտների վերաբերյալ բաց և կառուցողական հաղորդակցումը կարող է նաև ներառել դիտարկումներ հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի ընդունելիության և բացահայտումների որակի վերաբերյալ։ Հավելված 2-ը հատկանշում է այն հարցերը, որոնք կարող են ներառվել այս հաղորդակցման շրջանակներում։

*Աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարություններ (տես` պարագրաֆ 16(բ))*

Ա21 Աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունները կարող են ներառել հետևյալը`

* ղեկավարության կողմից տեղեկատվության տրամադրման էական ուշացումներ, կազմակերպության անձնակազմի բացակայություն, կամ ղեկավարության կողմից աուդիտորին աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվության տրամադրման չկամություն,
* աուդիտի առաջադրանքի իրականացման համար տրամադրվող ոչ խելամիտ կարճ ժամանակահատված,
* բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար պահանջվող ծավալուն չնախատեսված ջանքներ,
* ակնկալվող տեղեկատվության բացակայություն,
* ղեկավարության կողմից աուդիտորի նկատմամբ կիրառվող սահմանափակումներ,
* ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ գնահատում կատարելու կամ այդ գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայություն, երբ պահանջվում է:

Որոշ հանգամանքներում, այսպիսի դժվարությունները կարող են պատճառ հանդիսանալ աուդիտի ընդգրկման շրջանակների սահմանափակման, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման[[133]](#footnote-133):

*Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցության ենթակա նշանակալի հարցեր (տես` պարագրաֆ 16(գ)(i))*

Ա22 Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցության ենթակա նշանակալի հարցերը կարող են ներառել`

* տարվա ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերը կամ գործարքները,
* կազմակերպության վրա ազդող բիզնես պայմանները, կամ գործարար ծրագրերն ու ռազմավարությունը, որոնք կարող են ազդել էական խեղաթյուրման ռիսկերի վրա,
* մտահոգություններ, կապված այլ հաշվապահների կամ աուդիտորների հետ հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի հարցերի շուրջ ղեկավարության խորհրդակցությունների հետ,
* քննարկումներ կամ հաղորդակցություն աուդիտորի սկզբնական կամ կրկնվող նշանակումների հետ կապված, որոնք առնչվում են հաշվապահական հաշվառման գործելաոճին, աուդիտի ստանդարտների կիրառությանը կամ աուդիտի կամ այլ ծառայությունների վճարներին,
* այն նշանակալի հարցերը, որոնց վերաբերյալ ղեկավարության հետ եղել են անհամաձայնություններ, բացառությամբ կարծիքների սկզբնական տարբերությունների, որոնք պայմանավորված էին ոչ լիարժեք փաստերով կամ նախնական տեղեկատվությամբ, որոնք հետագայում լուծվել են՝ աուդիտորի կողմից լրացուցիչ տեղին փաստեր կամ տեղեկատվություն ձեռք բերելու արդյունքում:

*Հանգամանքներ, որոնք ազդում են աուդիտորի եզրակացության ձևի և բովանդակության վրա (տես՝ պարագրաֆ 16(դ)*

Ա23 ԱՄՍ 210-ով աուդիտորից պահանջվում է աուդիտի առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնել կազմակերպության ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ըստ համապատասխանության[[134]](#footnote-134)։ Աուդիտի առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները պետք է ամրագրվեն աուդիտի նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում և, ի թիվս այլ հարցերի, պետք է ներառեն հիշատակում աուդիտորի եզրակացության ակնկալվող ձևի և բովանդակության մասին[[135]](#footnote-135)։ Ինչպես բացատրվում է Ա9 պարագրաֆում, եթե առաջադրանքի պայմանները չեն համաձայնեցվում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ապա աուդիտորը կարող է նրանց տրամադրել նամակ-պարտավորագրի պատճենը՝ նրանց աուդիտին վերաբերող հարցերը հաղորդակցելու նպատակով։ Պարագրաֆ 16-ի (դ) կետով պահանջվող հաղորդակցումը նախատեսում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել այն հանգամանքների մասին, որոնց դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը կարող է տարբերվել իր ակնկալվող ձևից և բովանդակությունից, կամ կարող է իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ ներառել լրացուցիչ տեղեկատվություն։

Ա24 Հանգամանքները, որոնց դեպքում ԱՄՍ-ներով աուդիտորից պահանջվում է կամ աուդիտորն այլ կերպ կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել լրացուցիչ տեղեկատվություն, և որոնց դեպքում պահանջվում է հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ներառում են հետևյալ դեպքերը՝

* աուդիտորն ակնկալում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը աուդիտորի եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն[[136]](#footnote-136),
* ներկայացվում է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն[[137]](#footnote-137),
* աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվում են ԱՄՍ 701-ի համաձայն[[138]](#footnote-138),
* աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ներառել «*Հանգամանքի շեշտադրում*» պարբերություն կամ «*Այլ հանգամանք*» *պարբերություն*՝ ԱՄՍ 706-ի (վերանայված)[[139]](#footnote-139) համաձայն, կամ աուդիտորից պահանջվում է այդ կերպ վարվել այլ ԱՄՍ-ների համաձայն,
* Աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է այլ տեղեկատվության չճշգրտված էական խեղաթյուրում համաձայն ԱՄՍ 720 –ի (վերանայված)[[140]](#footnote-140):

Այսպիսի հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրել աուդիտորի եզրակացության նախագիծը՝ հեշտացնելու քննարկումը, թե ինչպես են այդ հարցերը ներկայացվելու աուդիտորի եզրակացությունում։

Ա25 Այն հազվագյուտ դեպքերում, երբ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) համաձայն աուդիտորը որոշում է աուդիտորի եզրակացությունում չներառել առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, աուդիտորից պահանջվում է քննարկել այս մտադրությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ տեղեկացնելու նշանակալի անձնական վտանգի հավականության և լրջության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման մասին[[141]](#footnote-141)։ Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև կարող է հաղորդակցել այնպիսի հանգամանքներում, երբ աուդիտորն գերադասում է չներառել աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությունը աուդիտորի եզրակացության հիմնական մասում, ինչպես թույլատրվում է ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) համաձայն[[142]](#footnote-142)։

*Ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացին վերաբերող այլ նշանակալի հարցեր (տես` պարագրաֆ 16(ե)*)

Ա26 ԱՄՍ 300-ի[[143]](#footnote-143) համաձայն՝ չնախատեսված դեպքերի, իրավիճակների փոփոխությունների կամ իրականացրած աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի արդյունքում, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոփոխելու աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը, հետևաբար և հետագա ընթացակարգերի պլանավորված բնույթը, ժամկետները և ծավալը՝ հիմնվելով գնահատված ռիսկերի վերանայված նկատառումների վրա: Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է քննարկել այսպիսի հարցերը, օրինակ, որպես աուդիտի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների վերաբերյալ նախնական քննարկումների վերանայում։

Ա27 Աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ նշանակալի հարցեր, որոնք ուղղակիորեն առնչվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու պատասխանատվությանը, կարող են ներառել այլ տեղեկատվությունում էական խեղաթյուրումների առկայության հետ կապված հարցեր, որոնք արդեն ուղղվել են։

Ա28 Այնքանով, որքանով այլ հարցերն արդեն իսկ չեն քննարկվել սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 16-ի (ա)-(դ) կետերի պահանջներով և կից կիրառման ուղեցույցով, ապա աուդիտորը ԱՄՍ 220-ի[[144]](#footnote-144) համաձայն կարող է անհրաժեշտ համարել հաղորդակցել այլ հարցեր, որոնք քննարկվել են առաջադրանքի որակի վերանայողի հետ, եթե այդպիսին նշանակվել է։

*Աուդիտորի անկախությունը* (տես՝ պարագրաֆ 17)

Ա29 Աուդիտորից պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առաջադրանքներ իրականացնելիս պահպանել էթիկայի համապատասխան կանոնները` ներառյալ անկախությունը[[145]](#footnote-145)։

Ա30 Առաջադրանքի հանգամանքներից կախված փոխհարաբերությունները և այլ հարցերը, ինչպես նաև քննարկման ենթակա մեղմացնող միջոցառումները կարող են տարբերվել, սակայն հիմնականում անդրադառնում են.

(ա) անկախությանը սպառնացող վտանգներին, որոնք կարող են դասակարգվել որպես անձնական շահի վտանգ, ինքնաստուգման վտանգ, ինքնապաշտպանության վտանգ, մտերմության վտանգ և ճնշման վտանգ, և

(բ) մեղմացնող միջոցառումներին, որոնք առաջադրվում են մասնագիտության կառույցների, օրենքի կամ կարգավորող նորմերի պահանջներով, կազմակերպության ներսում, ինչպես նաև աուդիտորական ընկերության ներքին համակարգերով և ընթացակարգերով:

Ա31 Էթիկայի համապատասխան կանոնները կամ օրենսդրությունը նույնպես կարող են սահմանել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկման ենթակա կոնկրետ հարցեր այն հանգամանքներում, երբ հայտնաբերվել են անկախության պահանջների խախտումներ։ Այսպես, Հաշվապահների Էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի Կանոնագիրքը* (*ՀԷՄՍԽ Կանոնագիրք*) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր ներկայացնել յուրաքանչյուր խախտում, և ինչպիսի միջոցառումներ է ձեռնարկել կամ պատրաստվում ձեռնարկել աուդիտորական ընկերությունն այդ ուղղությամբ[[146]](#footnote-146)։

Ա32 Ցուցակված ընկերությունների դեպքում աուդիտորի անկախությանը վերաբերող հաղորդակցման պահանջները կարող են տեղին լինել նաև որոշ այլ կազմակերպությունների դեպքում՝ մասնավորապես այն կազմակերպությունների, որոնց հանդեպ կարող է լինել նշանակալի հանրային հետաքրքրություն, օրինակ՝ այն կազմակերպությունների, որոնք ունեն մեծ թվով և լայն ընդգրկում ունեցող շահառուներ, նաև հաշվի առնելով այդ կազմակերպությունների գործունեության բնույթը և ծավալը։ Այսպիսի կազմակերպությունների օրինակ են ֆինանսական հաստատությունները (օրինակ՝ բանկերը, ապահովագրական ընկերությունները և կենսաթոշակային հիմնադրամները), նաև բարեգործական կազմակերպությունները։ Մյուս կողմից, կարող են լինել դեպքեր, երբ անկախության վերաբերյալ հաղորդակցումը կարող է տեղին չլինել, օրինակ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք տեղեկացվել են համապատասխան փաստերին՝ իրենց ղեկավարման գործառույթների միջոցով: Նշվածը մասնավորապես հավանական է, երբ կազմակերպությունը ղեկավարվում է սեփականատիրոջ կողմից, և աուդիտորական ընկերությունը, ինչպես նաև ցանցի ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից դուրս ունեն փոքր առնչություն կազմակերպության հետ։

*Լրացուցիչ հարցեր (տես` պարագրաֆ 3)*

Ա33 Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ղեկավարության վերահսկումը ներառում է հավաստիացում, որ կազմակերպությունը նախագծում, կիրառում և պահպանում է ներքին հսկողության պատշաճ համակարգ` ապահովելու ֆինանսական տեղեկատվության արժանահավատությունը, գործունեության արդյունավետությունը, ինչպես նաև համապատասխանությունը գործող օրենսդրությանը և կարգավորող նորմերին։

Ա34 Աուդիտորը կարող է տեղեկանալ լրացուցիչ հարցերի մասին, որոնք պարտադիր չէ, որ վերաբերեն ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգի վերահսկողությանը, բայց որոնք, այնուամենայնիվ, հավանական է նշանակալի լինեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար` կազմակերպության ռազմավարական ուղղությունը կամ հաշվետու լինելու հետ կապված պարտականությունները վերահսկելիս: Օրինակ` կառավարման կառուցվածքի կամ գործընթացների վերաբերյալ նշանակալի հարցերը, կամ ղեկավարության կողմից առանց համապատասխան հաստատման կայացրած նշանակալի որոշումները կամ գործողությունները:

Ա35 Որոշելու` արդյոք տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց լրացուցիչ հարցերի մասին, աուդիտորը կարող է իր տեղեկացված հարցերը քննարկել համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա տեղին չէ տվյալ հանգամանքներում:

Ա36 Երբ լրացուցիչ հարց է հաղորդակցվում, աուդիտորը կարող է տեղին է համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել, որ՝

(ա) նման հարցերի հայտնաբերումը և հաղորդակցումը հարակից է աուդիտի նպատակին, որն է՝ ձևավորել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,

(բ) տվյալ հարցերի առնչությամբ աուդիտորական ընթացակարգեր չեն կիրառվել, բացառությամբ նրանց, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորման համար, և

(գ) այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել՝ որոշելու նմանատիպ այլ հարցերի առկայությունը:

#### Հաղորդակցման գործընթացը

*Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում (տես՝ պարագրաֆ 18)*

Ա37 Աուդիտորի պատասխանատվությունների, աուդիտի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների ու ակնկալվող հաղորդակցման ընդհանուր բովանդակության հստակ հաղորդումը օժանդակում է երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցման հաստատմանը:

Ա38 Հետևյալ հարցերի քննարկումը նույնպես կարող է օժանդակել երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցմանը՝

* հաղորդակցման նպատակը. երբ նպատակը հստակ է, աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ավելի մեծ հնարավորություն ունեն համապատասխան հարցերի և ձեռնարկվելիք գործողությունների շուրջ հասնելու փոխըմբռնման,
* հաղորդակցման ձևը,
* աուդիտի թիմի և կառավարման օղակներում գտնվող այն անձինք, ովքեր պետք է հաղորդակցվեն կոնկրետ հարցերի շուրջ,
* աուդիտորի ակնկալիքը, որ հաղորդակցումը պետք է լինի երկկողմ, և որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք աուդիտորին կհաղորդեն այն հարցերը, որոնք կհամարեն աուդիտին առնչվող, օրինակ` ռազմավարական որոշումները, որոնք կարող են նշանակալի ազդեցություն ունենալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և շրջանակի վրա, բացահայտված կամ կասկածվող խարդախության, կամ բարձրաստիճան ղեկավարության ազնվության կամ գործիմացության վերաբերյալ կասկածներ,
* աուդիտորի կողմից ներկայացրած հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործո- ղություննները և դրանց արդյունքների մասին աուդիտորին տեղեկացնելը,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ներկայացրած հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողություննները և դրանց արդյունքների մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնելը։

Ա39 Հաղորդակցման գործընթացը փոփոխվում է հանգամանքներից կախված, ներառյալ կազմակերպության մեծությունը և կառավարման կառուցվածքը, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործելաձևը կամ էլ աուդիտորի տեսակետը՝ հաղորդակցման ենթակա հարցերի նշանակալիության վերաբերյալ: Արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցման հաստատման դժվարությունը կարող է մատնանշել, որ աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև հաղորդակցումը բավարար չէ աուդիտի նպատակների համար (տես` պարագրաֆ Ա52):

#### Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ

Ա40. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում, աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվել պակաս համակարգված ձևով, քան ցուցակված կամ ավելի խոշոր կազմակերպությունների դեպքում:

#### Հաղորդակցում ղեկավարության հետ

Ա41 Աուդիտի ընթացքում ղեկավարության հետ կարող են քննարկվել բազմաթիվ հարցեր, ներառյալ այն հարցերը, որոնք սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Այդ քննարկումները ընդգծում են ղեկավարության գործադիր պատասխանատվությունը կազմակերպության գործունեության իրականացման համար, և մասնավորապես, ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

Ա42 Նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հարցերի հաղորդակցումը, աուդիտորը կարող է դրանք քննարկել ղեկավարության հետ, բացառությամբ եթե դա տեղին չէ: Օրինակ` կարող է տեղին չլինել ղեկավարության հետ քննարկել ղեկավարության գործիմացության և ազնվության հետ կապված հարցերը: Ի լրումն ղեկավարության գործադիր պատասխանատվության ճանաչման, այդ նախնական քննարկումները կարող են հստակեցնել փաստերը և հարցերը, և ղեկավարությանը հնարավորություն տալ տրամադրելու լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ: Նմանապես, այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, աուդիտորը կարող է հարցերը քննարկել ներքին աուդիտորի հետ՝ նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելը:

#### Հաղորդակցում երրորդ կողմերի հետ

Ա43. Օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից կարող է պահանջվել, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ երրորդ կողմերին (օրինակ` բանկերին կամ պետական կարգավորող որոշ մարմինների) տրամադրել աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցման պատճենները: Որոշ դեպքերում երրորդ կողմերին հաղորդակցման բացահայտումը կարող է անօրինական լինել կամ ոչ տեղին: Եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված գրավոր հաղորդակցումը տրամադրվում է երրորդ կողմերին, ապա այդ հանգամանքներում կարող է կարևոր լինել երրորդ կողմերին տեղեկացնել, որ հաղորդակցումը չի նախատեսվել նրանց համար, օրինակ` կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր հաղորդակցման մեջ նշելով, որ

(ա) հաղորդակցումը պատրաստվել է բացառապես կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից օգտագործման համար և, եթե կիրառելի է, նաև խմբի ղեկավարության կամ խմբի աուդիտորի համար, և երրորդ կողմերը չպետք է հիմնվեն դրա վրա,

(բ) որ աուդիտորը երրորդ կողմի նկատմամբ չունի որևէ պատասխանատվություն, և

(գ) երրորդ անձանց տրամադրելու կամ բացահայտելու որևէ սահմանափակումներ։

Ա44 Որոշ իրավահամակարգերում, օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով աուդիտորից կարող է պահանջվել օրինակ՝

* կարգավորող կամ օրենսդիր մարմնին տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցված որոշ հարցերի մասին: Օրինակ` որոշ երկրներում աուդիտորը պարտավոր է իրավասու մարմիններին հաղորդել խեղաթյուրումների մասին, 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, օրինակ՝ հանրային հատվածի որոշ կազմակերպությունների դեպքում դրա կարող է լինել գլխամասային մարմինը, կամ
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված հաշվետվությունները դարձնել հրապարակային։

Ա45 Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցման օրինակը տրամադրել երրորդ անձանց, աուդիտորը պետք է նախապես ստանա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը մինչև այդպես վարվելը։

*Հաղորդակցման ձևերը (տես` պարագրաֆ 19)*

Ա46 Արդյունավետ հաղորդակցումը կարող է ներառել ֆորմալ պրեզենտացիաներ և գրավոր հաշվետվություններ, ինչպես նաև պակաս ֆորմալ հաղորդակցումներ, ներառյալ՝ քննարկումներ: Աուդիտորը հարցերը կարող է հաղորդակցել բանավոր կամ գրավոր, բացառությամբ նրանց, որոնք հատկորոշված են 19-րդ և 20-րդ պարագրաֆներում: Գրավոր հաղորդակցումը կարող է ներառել նամակ-պարտավորագիրը, որը տրամադրվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Ա47 Բացի տվյալ հարցի կարևորությունից, հաղորդակցման ձևը (օրինակ` արդյոք հաղորդակցել գրավոր թե բանավոր, մանրամասն ներկայացմամբ, թե առավել ամփոփ, կամ ֆորմալ, թե պակաս ֆորմալ) կարող է կախված լինել հետևյալ գործոններից.

* արդյոք հարցի քննարկումը ներառվելու է աուդիտորի եզրակացությունում։ Օրինակ՝ երբ աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվում են աուդիտորի եզրակացությունում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել գրավոր հաղորդակցել այն հարցերը, որոնք համարվել են աուդիտի առանցքային հարցեր,
* արդյոք հարցը բավարար լուծում է ստացել,
* արդյոք հարցը նախկինում հաղորդակցվել է ղեկավարությանը,
* կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, հսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
* հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում. արդյոք աուդիտորը նաև իրականացնում է կազմակերպության ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,
* իրավական պահանջներ. որոշ իրավահամակարգերում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ գրավոր հաղորդակցումը պահանջվում է տեղական օրենսդրությամբ նախապես սահմանված ձևով,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցումների պայմանավորվածությունները,
* աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև շարունակական շփումների և երկխոսությունների քանակը,
* արդյոք կառավարման մարմնի կազմում տեղի են ունեցել նշանակալի փոփոխություններ։

Ա48 Երբ որևէ նշանակալի հարց քննարկվում է կառավարման օղակներում գտնվող որոշակի անձի հետ, օրինակ` աուդիտի հանձնախմբի նախագահի հետ, աուդիտորի համար կարող է նպատակահարմար լինել ամփոփել այդ հարցը հետագա հաղորդակցումներում՝ հնարավորություն ընձեռելով, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ունենան ամբողջական և հավասարակշռված տեղեկատվություն։

*Հաղորդակցման ժամկետները* *(տես` պարագրաֆ 21)*

Ա49 Աուդիտի ողջ ընթացքում ժամանակին իրականացրած հաղորդակցումը նպաստում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և աուդիտորի միջև ամուր երկկողմանի երկխոսության ձևավորմանը։ Սակայն, հաղորդակցման պատշաճ ժամանակը կփոփոխվի առաջադրանքի հանգամանքներից կախված: Համապատասխան հանգամանքները ներառում են հարցի կարևորությունը և բնույթը, ինչպես նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ակնկալվող գործողությունները: Օրինակ՝

* պլանավորմանը վերաբերող հարցերը հաճախ կարելի է քննարկել աուդիտի առաջադրանքի նախնական փուլում, և սկզբնական առաջադրանքի դեպքում, ինչպես նաև կարելի է դրանք քննարկել, որպես առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման մի մաս,
* հնարավոր է, որ տեղին լինի աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարության մասին որքան հնարավոր է վաղ հաղորդակցումը, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ի վիճակի են օժանդակել աուդիտորին՝ հաղթահարելու այդ դժվարությունը, կամ եթե հավանական է, որ այն կհանգեցնի աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման: Նմանապես, աուդիտորը կարող է որքան հնարավոր է վաղ բանավոր հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի կողմից հայտնաբերած ներքին հսկողության համակարգի նշանակալի թերությունների մասին, նախքան դրանք գրավոր հաղորդելը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 265-ով[[147]](#footnote-147),
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները քննարկելիս, աուդիտորը կարող է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերի իր նախնական տեսակետները (տես՝ պարագրաֆ Ա13), իսկ այնուհետև, աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի հարցերի հաղորդակցման ժամանակ, աուդիտորը կարող է ունենալ ավելի հաճախակի հաղորդակցումներ՝ այդ հարցերի հետագա քննարկումների նպատակով,
* անկախությանը վերաբերող հաղորդակցումը կարող է տեղին լինել, երբ նշանակալի դատողություններ են կատարվում անկախությանը սպառնացող վտանգների, կամ համապատասխան մեղմացնող միջոցառումների վերաբերյալ, օրինակ, ոչ- աուդիտորական ծառայություններ մատուցելու առաջադրանքն ընդունելիս, կամ եզրափակիչ քննարկման ժամանակ,
* հաղորդակցումը աուդիտի արդյունքում հայտնաբերված հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ՝ աուդիտորի տեսակետները կապված կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշների հետ, նույնպես կարող են քննարկվել եզրափակիչ քննարկման ժամանակ,
* երբ աուդիտի են ենթարկվում և՛ ընդհանուր նպատակի, և՛ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները, տեղին կլինի համակարգել հաղորդակցման ժամկետները։

Ա50 Այլ նկատառումները, որոնք կարող են տեղին լինել հաղորդակցման ժամկետների առումով, ներառում են.

* աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, հսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
* սահմանված ժամանակահատվածում որոշակի հարցեր հաղորդակցելու որևէ իրավական պարտականություն,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցումների վերաբերյալ պայմանավորվածությունները,
* որոշ հարցերի հայտնաբերման պահը, օրինակ` աուդիտորը կարող է հայտնաբերել որոշակի հարց (օրինակ` անհամապատասխանություն օրենքին) այն ժամանակ, երբ հնարավոր չէ ձեռնարկել կանխարգելիչ գործողություններ, սակայն այդ հարցի հաղորդակցումը կարող է հնարավորություն տալ ձեռնարկելու շտկման գործողություններ:

*Հաղորդակցման գործընթացի բավարար լինելը (տես՝ պարագրաֆ 22)*

Ա51 Աուդիտորին անհրաժեշտ չէ մշակել որոշակի ընթացակարգեր, որոնք կօժանդակեն գնահատելու աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմանի հաղորդակցության արդյունավետությունը։ Փոխարենը՝ այդ գնահատումը կարող է հիմնվել այլ նպատակներով իրականացրած աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում կատարված դիտարկումների վրա: Նման դիտարկումները կարող են ներառել՝

* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից աուդիտորի բարձրացրած հարցերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների պատշաճ և ժամանակին լինելը: Եթե նախկին հաղորդակցումներում բարձրացված նշանակալի հարցերը արդյունավետորեն չեն անդրադարձվել, աուդիտորը կարող է տեղին համարել հարցում կատարել համապատասխան գործողություններ չձեռնարկելու պատճառների մասին, որից հետո դիտարկել տվյալ հարցը կրկին բարձրացնելու անհրաժեշտությունը։ Այսպես կարելի է խուսափել թյուրընկալման ռիսկից, այսինքն այնպիսի տպավորություն ստեղծելուց, որ աուդիտորը բավարարված է հարցին բավարար արձագանքով, կամ հարցն այլևս նշանակալի չէ,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ բաց հաղորդակցումը աուդիտորի հետ,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատրաստակամությունը և կարողությունը հանդիպելու աուդիտորի հետ առանց ղեկավարության մասնակցության,
* աուդիտորի կողմից բարձրացված հարցերը ամբողջովին ընկալելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ կարողությունը, օրինակ` կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հարցերի ուսումնասիրման խորությունը և ներկայացված առաջարկների վերաբերյալ նրանց դիտարկումները,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ձևի, ժամկետների և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակության փոխադարձաբար համաձայնեցման դժվարությունները,
* երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարությունում, նրանց հստակ գիտակցումը, թե ինչպես են աուդիտորի հետ քննարկված հարցերը ազդում նրանց ընդհանուր կառավարման, ինչպես նաև նրանց ղեկավարման պատասխանատվության վրա,
* արդյոք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցումը համապատասխանում է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին։

Ա52 Ինչպես նշված է պարագրաֆ 4-ում, արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցումը օժանդակում է և´ աուդիտորին, և´ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 315-ը (վերանայված) սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցությունը, ներառյալ նրանց շփումները ներքին, եթե այդպիսիք կան, և արտաքին աուդիտորների հետ` որպես ներքին հսկողության միջավայրի տարր[[148]](#footnote-148): Թերի երկկողմ հաղորդակցումը կարող է վկայել անբավարար ներքին հսկողության առկայության մասին և ազդել էական խեղաթյուրման ռիսկերի աուդիտորի գնահատման վրա: Առկա է նաև ռիսկ, որ աուդիտորը չի կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար։

Ա53 Եթե աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցումը բավարար չէ, և տվյալ իրավիճակը հնարավոր չէ բարելավել, աուդիտորը կարող է ձեռնարկել հետևյալ գործողությունները՝

* ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը՝ աուդիտի ընդգրկման շրջանակի սահմանափակման պատճառով,
* ձեռք բերել իրավաբանական խորհրդատվություն՝ տարբեր գործողությունների հետևանքների վերաբերյալ,
* հաղորդակցվել երրորդ կողմերի (օրինակ` կարգավորող մարմինների) կամ կազմակերպությունից դուրս կառավարման կառուցվածքի ավելի բարձր աստիճանում գտնվող իրավասու անձի հետ, ինչպիսիք են համարվում կազմակերպության սեփականատերերը (օրինակ` ընդհանուր ժողովի բաժնետերերը), կամ հանրային հատվածի դեպքում` կառավարության պատասխանատու նախարարը կամ խորհրդարանը,
* դադարեցնել առաջադրանքը, եթե դադարեցումը հնարավոր է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի համաձայն:

#### Փաստաթղթավորում

(Տես՝ պարագրաֆ 23)

Ա54 Բանավոր հաղորդակցման փաստաթղթավորումը կարող է ներառել կազմակերպության կողմից պատրասված արձանագրությունների պատճենները, որպես աուդիտի փաստաթղթավորման մի մաս, եթե այդ արձանագրությունները հանդիսանում են հաղորդակցման պատշաճ գրանցումներ։

### Հավելված 1

(Տես՝ պարագրաֆ 3)

#### ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցմանը

Սույն հավելվածը հատկանշում է ՈՎՄՍ 1-ում[[149]](#footnote-149) և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված պարագրաֆները, որոնք պահանջում են կոնկրետ հարցերի հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց։ Այնուհանդերձ, ստորև բերված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջների, կից կիրառությունների և այլ բացատրական նյութերի դիտարկմանը:

* ՈՎՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն,* պարագրաֆ 30 (ա)
* ԱՄՍ 240, *Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության առնչությամբ*, պարագրաֆ 21, 38(գ) (i) և 40-42-րդ պարագրաֆներ
* ԱՄՍ 250, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և կարգավորող նորմերի դիտարկում*, պարագրաֆներ 14,19 և 22-24
* ԱՄՍ 265, *Ներքին հսկողության համակարգում առկա թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը,* պարագրաֆ 9-ը
* ԱՄՍ 450, *Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած խեղաթյուրումների գնահատումը, 12-13-րդ պարագրաֆներ*
* 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 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*, պարագրաֆ 25
* ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը),* պարագրաֆ 49
* ԱՄՍ 610 (վերանայված), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*, պարագրաֆ 18, ԱՄՍ 610 (վերանայված, 2013), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը,* պարագրաֆներ 20 և 31
* ԱՄՍ 700 (վերանայված),*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում,* պարագրաֆ 46
* ԱՄՍ 701,*Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում* աուդիտի առանցքային *հարցերի ներկայացում*, պարագրաֆ 17
* ԱՄՍ 705 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում,* պարագրաֆներ 12, 14, 23 և 30
* ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանքի պարբերություններ*, պարագրաֆ 12
* ԱՄՍ 710, *Համադրելի տեղեկատվություն․ համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*, պարագրաֆ 18
* ԱՄՍ 720 (վերանայված), *Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*, պարագրաֆներ 17-19

### Հավելված 2

(Տես՝ պարագրաֆ 16(ա), Ա19–Ա20)

#### Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները

Պարագրաֆ 16ա-ով պահանջվող և պարագրաֆներ Ա19-Ա20-ում քննարկված հաղորդակցումը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

#### Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

* Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը կազմակերպության մասնավոր հանգամանքներում՝ հաշվի առնելով տեղեկատվությունը տրամադրելու ծախսը և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ակնկալվող օգուտների հավասարակշռումը: Եթե առկա է հաշվապահական հաշվառման ընդունելի այլընտրանքային քաղաքականություն, հաղորդակցումը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվությունների այն հոդվածների հատկանշումը, որոնք կրում են հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականության ընտրության ազդեցությունը, ինչպես նաև տեղեկություն նմանատիպ կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման կիրառվող քաղաքականության վերաբերյալ․
* Հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության սկզբնական ընտրությունը և հետագա փոփոխությունները, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման նոր ընդունված ստանդարտների կիրառումը: Հաղորդակցումը կարող է ներառել կազմակերպության ընթացիկ և հետագա ֆինանսական արդյունքի վրա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ընդունման ժամկետի ու մեթոդի ազդեցությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ժամկետը` կապված ակնկալվող նոր ստանդարտների հետ.
* Հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության հետևանքը հակասական կամ զարգացող ոլորտներում (կամ առանձնահատուկ տնտեսության տվյալ ոլորտում, մասնավորապես, երբ առկա է իրավասու մարմնի կողմից ընդունված ուղեցույցների կամ համաձայնեցված մոտեցման պակաս),
* Գործարքների իրականացման ժամկետի ազդեցությունն այն ժամանակաշրջանի նկատմամբ, որում դրանք գրանցվում են:

#### Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ

* ԱՄՍ 540-ում[[150]](#footnote-150) քննարկվում են այն հոդվածնեը, որոնց համար գնահատումները նշանակալի են, օրինակ՝
* ինչպես է ղեկավարությունը հատկորոշում այն գործարքները, դեպքերը և պայմանները, որոնք կարող են առաջացնել անհրաժեշտություն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչել և բացահայտել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
* հանգամանքների փոփոխություններ, որոնք կարող են առաջացնել անհրաժեշտություն՝ կատարելու նոր կամ վերանայելու առկա հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,
* արդյոք ղեկավարության որոշումը ճանաչել կամ չճանաչել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին,
* արդյոք տեղի է ունեցել կամ պետք է տեղի ունենար փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման նախորդ գնահատումների կատարման մեթոդներում, եթե այո, ապա ինչու, և ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման նախորդ գնահատումների արդյունքը,
* հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու ղեկավարության գործընթացը (այսինքն՝ երբ ղեկավարությունը կիրառում է մոդել), ներառյալ՝ արդյոք հաշվապահական հաշվառման տվյալ գնահատման համար ընտրված չափման հիմունքը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին,
* արդյոք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում կիրառված նշանակալի ենթադրությունները խելամիտ են,
* երբ տեղին է ղեկավարության կողմից կիրառած նշանակալի ենթադրությունների խելամիտ լինելու կամ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համապատասխան կիրառման առումով, ապա որոշակի գործողություններ կատարելու ղեկավարության մտադրությունը և կարողությունը,
* էական խեղաթյուրումների ռիսկը,
* ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները,
* ինչպես է ղեկավաությունը դիտարկել այլընտրանքային ենթադրությունները կամ հետևանքները, և ինչու է մերժել դրանք, կամ ինչպես է ղեկավարությունն այլ կերպ անդրադարձել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս առաջացած գնահատման անորոշություններին,
* ֆինանսական հաշվետվություններում գնահատման անորոշությունների բացահայտման բավարար լինելը:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներ

* Ֆինանսական հաշվետվություններում առանձնապես զգայուն բացահայտումների հետ կապված հարցերը և համապատասխան կատարված դատողությունները (օրինակ` բացահայտումներ կապված հասույթի ճանաչմանը, ղեկավարության փոխհատուցումներին, անընդհատության հիմունքին, հետագա դեպքերին կամ պայմանական ակտիվներին ու պարտավորություններին),
* ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների ընդհանուր չեզոքությունը, հետևողականությունը և հստակությունը։

#### Հարակից հարցեր

* ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված նշանակալի ռիսկերի, ռիսկերին հակվածության և անորոշությունների, օրինակ` առկա դատական հայցերի, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
* կազմակերպության սովորական գործունեությունից դուրս (կամ այլ կերպ անսովոր համարվող) նշանակալի գործարքերի ազդեցության աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այս հաղորդակցման մեջ կարելի է ընդգծել՝
* ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված չկրկնվող գումարները,
* ֆինանսական հաշվետվություններում այս գործարքների առանձին բացահայտման աստիճանը,
* արդյոք այսպիսի գործարքները նախագծված են հաշվապահական հաշվառման կամ հարկային որոշակի հաշվառման նպատակով, կամ որոշակի իրավական կամ կարգավորող նպատակով,
* արդյոք այս գործարքների ձևը թվում է չափից ավելի բարդ, կամ երբ այդ գործարքի նախագծման համար ձեռք է բերվել ծավալուն խորհրդատվություն,
* արդյոք ղեկավարությունն առավել ուշադրություն է դարձնում հաշվապահական հաշվառման որևէ առանձնահատուկ մոտեցման անհրաժեշտությանը, քան թե գործարքի հիմքում ընկած բովանդակությանը,
* ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքների վրա ազդող գործոնները, ներառյալ՝ կազմակերպության հիմնավորումը՝ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետների որոշման համար: Հաղորդակցումը միգուցե պարզաբանի, թե ինչպես են ընտրվել հաշվեկշռային արժեքների վրա ազդող գործոնները, և ինչ ազդեցություն կունենար այլընտրանքային ընտրությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
* խեղաթյուրումների կամայական ճշտումներ, օրինակ, երբ ճշտվում են այն խեղաթյուրումները, որոնք մեծացնում են ներկայացված ֆինանսական արդյունքը, բայց ոչ նրանք, որոնք նվազեցնում են ներկայացված ֆինանսական արդյունքը:

# ԱՈՒԴԻՏԻ 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

**Նպատակը**.............................................................................................. 5

**Սահմանումներ**………….......………………………….……………………………. 6

**Պահանջները**......................................................................................... 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`[[151]](#footnote-151) կառավարման օղակ­ներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը պատշաճ հաղորդելու հետ կապված: Սույն ԱՄՍ-ն աուդիտորի վրա չի դնում լրացուցիչ պատասխանատվություն, քան պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով և ԱՄՍ 330-ով, ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, վերահսկողության թեստերի մշակման և իրականացման վերաբերյալ:[[152]](#footnote-152) ԱՄՍ 260-ը[[153]](#footnote-153) սահմանում է լրացուցիչ պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտի վերաբերյալ հաղորդակցնելու աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ:

2. Աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, երբ որոշում և գնահատում է էական խեղաթյուրման ռիսկը:[[154]](#footnote-154) 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:

1. 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

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

### Նպատակները

1. 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

1. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.

(ա) ներքին վերահսկողության թերություն` առկա է, եթե.

(i) վերահսկողությունը նախագծվում, իրականացվում կամ գործադրվում է այնպես, որ անհնարին է լինում ժամանակին կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել ֆինանսական հաշվետվություններում առկա խեղաթյուրումները, կամ

(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

1. Աուդիտորը իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի` արդյո՞ք բացա­հայ­տել է ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ (հղում` պար. Ա1-Ա4):
2. 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):
3. Աուդիտորը աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունները պետք է ժամանակին գրավոր հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում` պար. Ա12-Ա18, Ա27):
4. 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):

1. 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 բովանդա­կութունը: Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է պարզաբանի, որ (հղում` պար. Ա29-Ա30),

1. 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 աուդիտո­րա­կան 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 (ՏՏ) վերահսկողության կողմից,
* ղեկավարության կողմից ձեռնարկված գործողությունների նախնական ցուցանիշ­ները:

*Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ նկատառումներ*

Ա3. Չնայած փոքր կազմակերպությունների վերահսկողության գործողու-թյունների սկզբունքները նման են մեծ կազմակերպությունների գործողություններին, նրանց գործողության պաշտոնականությունը փոփոխվում է: Ավելին, փոքր կազմա­կերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ տիպի վերահսկողության գործողու­թյուն­ները 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 իրականցնելու 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 խեղաթյու­րումները:[[155]](#footnote-155) 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 հաստաման 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 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:[[156]](#footnote-156)

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 պարտականու-թունները ներքին վերահսկողության վերաբերյալ: Այլ կազմակերպու-թյունների 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:[[157]](#footnote-157) ԱՄՍ 230-ը նշում է, որ աուդիտորական փաստաթղթերի ամբողջականացման համապատասխան ժամկետները սովորաբար չեն գերազանցում 60 օրը աուդիտական եզրակցության ամսաթվից հետո:[[158]](#footnote-158)

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 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 հաղորումը 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 գլախավոր 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:[[159]](#footnote-159) ԱՄՍ 240-ը սահանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության, երբ աուդիտորը բացահայտում է խարդախություն կամ կասկած ունի ղեկավարության ներգրավվածությամբ խարդախության վերաբերյալ:[[160]](#footnote-160)

*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 չշտկել 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:[[161]](#footnote-161)

*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 մարմնիններին: Օրենքը, կարգավորող կամ այլ իրավասու մարմնիները 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)

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 իրա­կա­նացներ ավելի մանրակրկիտ ընթացակարգեր, ապա միգուցե կբացահայտեր ավելի շատ թերություններ, կամ կեզրակացներ, որ ներկայացված որոշ թերություններ կարիք չունեին 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 մարմնին:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 300

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..................................................................... 1

Պլանավորման դերը և ժամկետները....................................................... 2

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................. 3

**Նպատակը**............................................................................................. 4

**Պահանջները**

Աուդիտի թիմի հիմնական անդամների ընդգրկումը................................ 5

Աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործողությունները............... 6

Պլանավորման գործողությունները........................................................... 7-11

Փաստաթղթավորում................................................................................. 12 Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտորական առաջադրանքն իրականացնելիս........................................................................................ 13

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Պլանավորման դերը և ժամկետները..................................................... Ա1- Ա3

Աուդիտի թիմի հիմանական 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 ընքացքում 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 հիմանական անդամների ընդգրկումը

1. 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

1. Ընթացիկ աուդիտի սկզբում աուդիտորը պետք է`

(ա) կատարի ԱՄՍ 220-ով պահանջվող հաճախորդի հետ հարաբերությունների շարունակման և աուդիտի հատուկ առաջադրանքին վերաբերող ընթացա­կարգերը[[162]](#footnote-162),

(բ) գնահատի վարքագծի համապատասխան պահանջներին, ներառյալ անկա­խությանը ներկայացվող պահանջներին, համապատասխանու­թյունը, համաձայն ԱՄՍ 220[[163]](#footnote-163),և

(գ) ցուցաբերի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների իմացություն, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 210–ով[[164]](#footnote-164) (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[[165]](#footnote-165)-ում,

(բ) պլանավորված աուդիտորական հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետ­ների և ծավալների նկարագրությունը, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 330[[166]](#footnote-166)-ում,

(գ) պլանավորված աուդիտորական այլ ընթացակարգերի նկարագրությունը, որոնք պահանջվում է կատարել, որպեսզի աուդիտորական առաջադրանքը համապատասխանի ԱՄՍ-երին (հղում` պար. Ա12):

* 1. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը, ըստ անհրաժեշտության, պետք է թարմացնի և փոփոխի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը (հղում` պար. Ա13):
  2. Աուդիտորը պետք է պլանավորի աուդիտի թիմի անդմաների ղեկավարման և ուղղորդման բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, ինչպես նաև նրանց կողմից կատարված աշխատանքների վերանայումը (հղում` պար. Ա14-Ա15):

#### Փաստաթղթավորում

* 1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերումպետք է ընդգրկի`[[167]](#footnote-167)

(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

* 1. Մինչև առաջին աուդիտը սկսելը, աուդիտորը պետք է`

(ա) կատարի ԱՄՍ 220-ով պահանջվող հաճախորդի հետ հարաբերություն­ների ընդուն­ման և աուդիտորական հատուկ առաջադրանքին վերաբե­րող գործընթացները[[168]](#footnote-168) 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 աշխատնքների 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 ավարտվեն մինչև աուդիտի հետագա ընթացակարգերի կատարումը: Օրինակ, մինչև աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հատնաբերումն ու գնահատումը, պլանավորումը ընդգրկում է անհրաժեշտություն հաշվի առնել այնպիսի հարցեր, ինչպիսք են օրինակ`

* վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը որպես ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր,
* տվյալ կազմակերպության համար կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի ենթակա շրջանակաների 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 ադնամների 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[[169]](#footnote-169):

#### 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`

* 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 կաևոր 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`

* ռեսուրսներների 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 մեկում կարող են հանգեցնել մյուսում հաջորդական փոփոխությունների:

#### Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար

Ա11. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտը կարելի է իրականցնել 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: Ասյպես 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 բացա­հայումների համար, մինչև մնացած հետագա ընթացակարգերի պլանավորումը:

#### Աուդիտի ընթացքում պլանավորման որոշումների փոփոխությունները (հղում` պար. 10)

Ա13. Չնախատեսված դեպքերի, իրավիճակների փոփոխությունների կամ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյուքնում 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 արդյուքնում 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 ղեկավարաման ծավալների և ժամկետների մեջ, ինչպես նաև նրանց կողմից կատարված աշխատանքների առավել մանրամասն վերանայում)
* աուդիտն իրականացնող թիմի առանձին անդամների իրավասություններից և ունակություններից:

ԱՄՍ 220 ընդգրկում է ուղեցույց աուդիտորական աշխատանքի ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման վերաբերյալ[[170]](#footnote-170):

#### 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 համապտասխանության 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 համախատասխան` 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 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 փոփոխություները, 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 պայմանվորվածություն 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,[[171]](#footnote-171)
* 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 պահանաջվող 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 սեգմենտների 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 տեխնոլագիաների 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[[172]](#footnote-172), իսկ կիրառելիության սահման­ներում, նաև`
  + բաղադրիչների համար էականության որոշումը և դրա հաղորդակցումը բաղադրիչի աուդիտորին համաձայն ԱՄՍ 600,[[173]](#footnote-173)
  + 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, ղեկավարաման և վերանայման վրա,
* ոճը, որով աուդիտորը թիմի անդամներին մատնանշում է աուդիտորկան 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, իրակաանցման 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 վերհսկողության կարևորության ընդու­նումը, որպես գործարարության հաջողակ գործունեության գրավական,
* կազմակերպության վրա ազդող ձեռնարակատիրական կարևոր զարգացումները, ներառյալ փոփոխությունները տեղեկատվական տեխնոլոգիաներում և ձեռնարկա­տիրական 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 զարգացումենր, 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 բարձ ռիսկ պարունակող բնագավառներում,
* աուդիտորական առաջադրանքի բյուջեի կազմումը, ներառյալ համապատասխան ժամանակի առանձնացման նկատառումը այն բնագավառների համար, որտեղ կարող են լինել էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 315

## ԷԱԿԱՆ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ ՌԻՍԿԵՐԻ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՈՒՄՆ ՈՒ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ` ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԴՐԱ ՄԻՋԱՎԱՅՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՊԱՏԿԵՐԱՑՈՒՄՆԵՐԻ ՄԻՋՈՑՈՎ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 2

**Նպատակը**............................................................................................. 3

**Սահմանումներ**...................................................................................... 4

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 ստանադարտը (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

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

### Նպատակը

1. 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

1. 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 ունակու­թյան 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

1. 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):
2. 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):

1. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե նրա պատվիրատուից ընդունման կամ շարունակման գործընթացում ստացված տեղեկատվությունը արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանը:
2. 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:
3. 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):
4. 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*

1. 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,

* 1. գործառնությունները,
  2. սեփականության և կառավարման կառուցվածքները,
  3. կազմակերպության կողմից կատարվող և պլանավորվող ներդրումների տեսակները, ներառյալ հատուկ նպատակային ներդրումները,
  4. 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*

1. 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*

1. 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

1. 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

1. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի, թե արդյոք կազմակերպությունում իրականացվում ենգործընթացներ 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):

1. 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:
2. 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

1. 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 (ՏՏ) 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 տարբերութուն 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):

1. 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

1. 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):
2. Կազմակերպության վերահսկողական գործողությունները հասկանալու համար, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի իմացություն այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը արձագանքել ՏՏ-ի կիրառումից առաջացող ռիսկերին (հղում` պար. Ա95-Ա97):

Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ

1. 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):
2. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ[[174]](#footnote-174), 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):

1. 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

1. 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):

1. 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:

*Հատուկ աուդիտորական դիտարկում պահանջող ռիսկեր*

1. 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:
2. 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):

1. 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*

1. 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*

1. 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

1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը`[[175]](#footnote-175)

(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)

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,
   * որոշում է էականությունը ԱՄՍ 320[[176]](#footnote-176)-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:
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:
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:
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 ընթացակարգերի ու դրանց առնչվող գործընթացների հետ` ձեռք բերելու տեղեկատվություն, որն օգտագործվում է խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար[[177]](#footnote-177):
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))

1. 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,
   * 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))

1. 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:
2. 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:
3. 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

1. 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))

1. 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)

1. 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:
2. 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 տեղինության վրա, աուդիտորը պետք կատարի հարցումներ և իրականացնի այլ համապատասխան աուդիտորական ընթացա­կարգեր, ինչպես օրինակ` համապատասխան համակարգերի տարանցիկ/միջանցիկ ստուգում:

#### Քննարկումներ աուդիտորական թիմում (հղում` պար. 10)

1. 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: [[178]](#footnote-178)

1. 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:

#### Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

1. 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

1. 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:
2. 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:[[179]](#footnote-179)

#### Օրենսդրական գործոններ

1. 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,
   * 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:
2. 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[[180]](#footnote-180):

#### Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար

1. 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

1. 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))

1. 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 գուդ­վիլը, համատեղ ձեռնարկումները, ներդրումները կամ հատուկ նշանակության կազմակերպությունները համապատասխանորեն են հաշվառված,
   * 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[[181]](#footnote-181) սահմանում է պահանջներ և տալիս ուղեցույցներ կապակցված կողմերին առնչվող աուդիտորի դիտարկումների վերաբերյալ:
2. 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 սեգմենտավորումը,
         * 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 գործունություն, ինչպես օրինակ.
     + - * 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:
3. Նախորդ ժամանակաշրջաններից հետո կազմակերպությունում տեղի ունեցած կարևոր փոփոխությունները կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի աճի կամ փոփոխության:

#### Հատուկ նպատակային կազմակերպությունների բնույթը

1. 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[[182]](#footnote-182):
2. 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))

1. 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))

1. 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:
2. Գործարար ռիսկը ավելի ընդգրկուն 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:
3. Կազմակերպության առաջ ծառացած 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:
4. 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):
5. 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 պայմանագրայն 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:
6. 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

1. 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))

1. 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. 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:

1. 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, սեգմեն­տա­յին տեղեկատվություն, բաժինների, վարչությունների և մյուս մակարդակ­ների գործունեության հաշվետվություններ,
   * աշխատակիցների գործունեության չափանիշներ և վարձատրության խրախուսման քաղաքականություն,
   * կազմակերպության գործունեության համեմատություններ իր մրցակիցների գործունեության հետ:
2. 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:
3. 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 պարգևավճարային կամ խրախուսական վարձատրությունը, կարող է մատնանշել կառավարչական շեղումների հնարավոր ռիսկերի մասին` կապված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հետ:

#### Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

1. 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)

1. 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:
2. 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

1. 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

1. Իրենց նպատակներին հասնելու համար առավել փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել ավելի քիչ կանոնակարգված միջոցներ և ավելի պարզ գործընթացներ ու ընթացակարգեր:

#### Ներքին վերահսկողության սահմանափակումները

1. 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 վերհսկողության 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:
2. 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 գործառութ­յունները և հաշվետվություն ներկայացնելու դրանց մասին, որոնք գերազանցում են ապառիկ վաճառքի նախատեսված սահմանները, ինչի արդյունքում այդ գործառնությունները կարող են անտեսվել կամ ընդհանրապես ուշադրության չարժանացվել:
3. 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

1. 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:
2. 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

1. 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:

1. 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

1. 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:
2. 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,
   * ՏՏ-ի համակարգերին առնչվող վերահսկողության տարրերը բաղկացած են ավտոմատացված (օրինակ, համակարգչային ծրագրերում զետեղված վերահսկողության տարրերը) և ոչ ավտոմատացված վերհսկողության տարրերի համակցությունից: Բացի այդ, ավտոմատացված վերահսկողության տարրերը կարող են գոյություն ունենալ ՏՏ-ի համակարգերից անկախ, դրանք կարող են օգտագործել ՏՏ-ի կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը կամ սահմանափակվել ՏՏ-ի և ավտոմատացված վերահսկման տարրերի գործունեության արդյունավետության մոնիտորինգով, ինչպես նաև բացառու­թյունների վարումով: Երբ ՏՏ 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 ՏՏ-ի համակարգերից կախում ունեցող վերահսկողության չավտոմատացված տարրերի արդյունավետ գործունեության համար:

Կազմակերպության ներքին վերահսկողության ավտոմատացված ու չավտոմա­տացված տարրերի զուգակցումը փոփոխվում է կախված ՏՏ-ի համակարգերի գործածման բնույթից ու բարդությունից:

1. Ընդհանուր առմամբ, ՏՏ-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:
2. ՏՏ-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,
   * ՏՏ-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:
3. 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:
4. 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:
5. Ներքին վերահսկողության համակարգին վերաբերող ռիսկերի չափն ու բնույթը փոփոխվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի բնույթից ու առանձնահատկություններից կախված: Կազմակերպությունն արձագանքում է ՏՏ-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

1. 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:
2. 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:
3. 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:
4. 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:
5. 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

1. 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 տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու աստիճանը (հղում` պար. 13)

1. 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:
2. 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-զննում տեղեկատվական համակարգի միջոցով:

Միայն հարցումները, այնուամենայնիվ, բավարար չեն այդ նպատակների համար:

1. 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:[[183]](#footnote-183)

#### Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողության միջավայր (հղում` պար. 14)

1. Ներքին վերահսկողության միջավայրը ներառում է կառավարման ու ղեկավարման գործառույթները և այդ գործընթացների համար պատասխանատու անձանց դիրքորոշումը, իրազեկվածությունն ու գործողությունները` կազմակերպության ներքին վերահսկողության ու դրա կարևորության վերաբերյալ: Վերահսկողության միջավայրն առաջադրում է կազմակերպության ոճը` ներազդելով անձնակազմի վերահսկողական գիտակցության վրա:
2. Վերահսկողության միջավայրի տարրերը, որոնք դրա վերաբերյալ պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ կարող են դիտվել որպես տեղին, ներառում են հետևյալը`

(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 ղեկավարությոն 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 տարրերի համար

1. 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

1. 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 պարտականություն­ներց 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:
2. 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 գերագնահատելու եկամուտները:
3. 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:[[184]](#footnote-184)
4. 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

1. 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 ուղղակիորնն 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, այնուամենայիվ, կարող է մեծացնել այլ ռիսկեր, օրինակ, վերահսկողության տարրերի անտեսման ռիսկը:
2. 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:
3. 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)

1. Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը կազմում է հիմքն այն հարցի, թե ինչպես է ղեկավարությունը որոշում կառավարման ենթակա ռիսկերը: Եթե այդ 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

1. 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)

1. 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

1. 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:
2. 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

1. 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

1. 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)

1. 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

1. 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)

1. 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 կազմակերչպական ու գործառույթների մակարդակներում: Ստորև բերվում են առանձնահատուկ վերահսկողական գործողությունների օրինակներ.
   * պաշտոնական թույլտվություն,
   * կատարման արդյունքների դիտարկում,
   * տեղեկատվության մշակում,
   * ֆիզիկական վերահսկողության տարրեր,
   * պարտականությունների բաժանում:
2. 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:

1. 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:
2. 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:
3. 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

1. 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. Փոքր կազմակերպության աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողություններն առավելապես վերաբերում են հիմնական գործառնությունների խմբերին, օրինակ, եկամուտներին, գնումներին և աշխատանքային ծախսերին:

#### ՏՏ-ի կիրառումից առաջացող ռիսկեր (հղում` պար. 21)

1. ՏՏ-ն ազդում են այն եղանակի վրա, որով իրականացվում է վերահսկողական գործունեությունը: Աուդիտորի տեսանկյունից ՏՏ-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 ՏՏ-ի ու համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության արդյունավետ տարրեր:
2. ՏՏ-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: ՏՏ-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:

1. 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)

1. Վերահսկողության տարրերի մոնիտորիգը 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. Ղեկավարության մոնիտորնիգի 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

1. 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)

1. 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. 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:
3. 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)

1. Տեղեկատվության մեծ մասը, որն օգտագործվում է մոնիտորիգի 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))

1. 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. 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:
3. 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:
4. ԱՄՍ 705[[185]](#footnote-185)-ըհաստատում 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))

1. 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

1. 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:
2. 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.

1. տեղի ունենալը` գրանցված գործառնություններն ու իրադարձութ­յունները տեղի են ունեցել և վերաբերում են տվյալ կազմակերպությանը,
2. ամբողջականությունը` բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են,
3. ճշգրտությունը` գրանցման ենթակա գործառնություններին ու իրադար­ձու­թյուններին վերաբերող գումարներն ու այլ տվյալները գրանցվել են պատշաճ կերպով,
4. հաշվեփակումը` գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,
5. դասակարգումը` գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են պատշաճ հաշիվներում,

(բ) հավաստումներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա հաշիվների մնացորդների վերաբերյալ.

1. առկայությունը` ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապի­տալը գոյություն ունեն,
2. իրավունքներն ու պարտականությունները` կազմակերպությունը պահպանում և վերահսկում է ակտիվների նկատմամբ իրավունքները և պարտավորու­թյունները, որոնք առկա են, և հենց տվյալ կազմակերպության պարտակա­նություններ են,
3. ամբողջականությունը` բոլոր ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփա­կան կապիտալը, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են,
4. 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.

1. տեղի ունենալը և իրավունքներն ու պարտականությունները` բացահայտված իրադարձությունները, գործառնությունները և այլ հանգամանքները տեղի են ունեցել և պատկանում են տվյալ կազմակերպությանը,
2. ամբողջականությունը` ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկման ենթակա բոլոր բացահայտումները ընդգրկվել են,
3. դասակարգումը և հասկանալիությունը` ֆինանսական տեղեկատ­վութ­յունը պատշաճ կերպով ներկայացվել ու նկարագրվել է, և բացահայտումները արտահայտվել են հստակ կերպով,
4. ճշգրտությունն ու արժեվորումը` ֆինանսական և այլ տեղեկատվութ­յունը բացահայտվել է իրական ու համապատասխան գումարներով:
5. 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

1. 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 իրականցվել են օրենքին, կանոնակարգերին և այլ իրավասություններին համապատասխան: Նման հավաստումները կարող են ներառվել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակում:

#### Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման գործընթաց (հղում` պար. 26(ա))

1. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի միջոցով հավաքագրված տեղեկատվու­թյունը` ներառյալ վերահսկողության տարրերի նախագծման ու դրանց գործածու­թյան 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. Հավելված 2-ը տալիս է հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն:

#### Հավաստումներին առնչվող վերահսկողության տարրեր (հղում` պար. 26(բ))

1. 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. 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:
3. 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)

1. Նշանակալի ռիսկերը հաճախ վերաբերում են կարևոր ու չկրկնվող գործառնու­թյուն­ներին կամ դատողություններից 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. 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:
3. 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:
4. ԱՄՍ 330-ը նկարագրում է ռիսկը որպես նշանակալի որակվող լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանքը:[[186]](#footnote-186)

#### Նշանակալի ռիսկեր, որոնք վերաբերում են խարդախության հետևանքով առաջացող էական խեղաթյուրումների ռիսկերին

1. ԱՄՍ 240-ը տալիս է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ խարդախության հետևանքով առաջացող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ու գնահատման վերաբերյալ:[[187]](#footnote-187)

#### Նշանակալի ռիսկերին վերաբերող վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումը (հղում` պար. 29)

1. 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. 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:
3. 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:[[188]](#footnote-188)

#### Ռիսկեր, որոնց համար միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում` պար. 30)

1. 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. 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:
3. Նման ռիսկերի ճանաչման լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանք­ները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում[[189]](#footnote-189):

#### Ռիսկի գնահատման վերանայում (հղում` պար. 31)

1. 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)

1. 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[[190]](#footnote-190): Նմանապես, օրինակ, ռիսկի գնահատումը կարող է փաստաթղթավորվել առանձին կամ կարող է լինել որպես աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի փաստաթղթավորման մի մաս[[191]](#footnote-191): 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. 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:
3. 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:
4. 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

1. Վերահսկողության միջավայրը ներառում է հետևյալ տարրերը`

(ա) *հաղորդակցում և ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսա*գ*ործում:* 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 (սուլիչի 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,

(զ) *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,

(է) *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

1. 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:
2. 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 նախածեր, 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 վերաձևման 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 նեքին 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

1. Տեղեկատվական համակարգը բաղկացած է ենթակառուցվածքից (ֆիզիկական ու սարքավորումների բաղադրիչներ), համակարգչային ծրագրից, մարդկանցից, ընթացակարգերից և տվյալներից: Շատ տեղեկատվական համակարգեր լայնորեն օգտագործում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ (ՏՏ):
2. 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:
3. Համակարգի կողմից ստեղծված տեղեկատվության որակն ազդում է կազմակեր­պության գործունեության վարման, վերահսկման և հուսալի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ պատշաճ որոշումներ կայացնելու ղեկավարության ունակության վրա:
4. 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

1. 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 գործառույթների 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 ՏՏ-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 թվաբանական ճշտության ստուգումը, հաշիվների ու նախնական հաշվեկշիռների վարումն ու զննությունը, նաև ներառում են մեքենայացված տարրեր, ինչպես օրինակ, մուտքագրված տվյալների խմբագրման ու թվային հաջորդականության պահպանման զսպիչները, և չմեքենայացված տարրեր, օրինակ, չմեքենա­յացված միջոցներով շեղումների վերաբերյալ առկա հաշվետվություններին հետևելը: Ընդհանուր ՏՏ-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:

1. 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

1. 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 գործունության 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:
2. Ներքին աուդիտորները կամ համանման գործառույթներ 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:
3. 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:

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա33, Ա115)

#### 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 սեգմենտներ,
  + 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 ՏՏ-ի ռազմավարության ու ընդհանուր գործարար ռազմավարության անհամատեղելիություն,
  + փոփոխություններ ՏՏ-ի միջավայրում,
  + ֆինանսական հաշվետվության հետ առնչվող նոր ՏՏ-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 գործառ­նութ­յուներ, 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 320

## ԷԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ ԱՈՒԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑՈՒՄ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Էականությունը աուդիտում .................................................................... 2-6

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 7

**Նպատակը**.............................................................................................. 8

**Սահմանում**............................................................................................. 9

**Պահանջները**

Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը.................................................................................................. 10-11

Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ................................. 12-13

Փաստաթղթավորում............................................................................ 14

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 իրականցման 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[[192]](#footnote-192) բացատրում է էականության կիրառումը աուդիտի վրա` հայտնաբերված խեղաթյու­րումների, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա` չճշգրտված խեղաթյուրում­ների (եթե այդպիսիք կան) ազդեցությունը գնահատելիս:

#### Էականությունը աուդիտում

1. 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[[193]](#footnote-193): 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` բծախնդրությամբ ուսումնասիրելու ֆինանսական հաշվետվություններում առկա տեղեկատվությունը,

(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:

1. 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):
2. 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[[194]](#footnote-194):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորի նպատակն է աուդիտի պլանավորաման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի համապատասխան ձևով կիրառումը:

### Սահմանում

1. ԱՄՍ-ի նպատակներից ելնելով, արդյունավետ էականությունը նշանակում է աուդի­տորի կողմից սահմանածգումար 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

1. 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):
2. 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

1. 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):
2. 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

1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի հետևյալ գումարները և դրանց որոշման ժամանակ նկատի ունեցած հանգամանքները[[195]](#footnote-195)`

(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[[196]](#footnote-196): Աուդիտորը ձեռք բերելով համապատասխան բավարար աուդիտորական ապացույց ձեռք է բերում ողջամիտ երաշխիք, որը նպատակ ունի աուդիտորական ռիսկը նվազեցնելու մինչև ընդունելի ցածր մակարդակի[[197]](#footnote-197): 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[[198]](#footnote-198): Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը հաշվի է առնվում աուդիտի ամբողջ ընթացքում, մասնավորապես, երբ

(ա) հայտնաբերվում և գնահատվում են էական խեղաթյուրման ռիսկերը[[199]](#footnote-199)

(բ) որոշվում են աուդիտի հետագա ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները[[200]](#footnote-200) և

(գ) գնահատվում են չճշգրտված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, ազդեցու­թյունը ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների[[201]](#footnote-201), այնպես էլ աուդիտորական եզրակացության կարծիքի ձևավորման վրա[[202]](#footnote-202):

#### Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը

*Նկատառումներ 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 հետևյալըէ`

* 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 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, ընգրկում 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 արդյուքներն 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 աընդհատ 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 աընդհատ 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 ժամանակշրջանի 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 նկատմամաբ 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 չհետապանդող 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 գործառությունների, 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 հոդվածների չափման կամ բացահայտման ակնկալիքների վրա (օրինակ, կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները, ղեկավարության կամ կառավարման համար պատասխանտու 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 իրադաձությունների արդյունքում այդպիսի դասի գործառությունների, 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 330

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԳՆԱՀԱՏՎԱԾ ՌԻՍԿԵՐԻ ԱՌՆՉՈՒԹՅԱՄԲ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները................................................................. 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.............................................................. 2 **Նպատակը**......................................................................................... 3

**Սահմանումներ**.................................................................................. 4

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 ստնադարտը (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[[203]](#footnote-203):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վերաբերյալ` այդ ռիսկերին համապատասխան գործողությունների նախագծման ու իրականացման միջոցով:

### Սահմանումներ

1. 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`

* 1. մանրամասների ստուգում (գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների),
  2. 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

#### Համընդհանուր գործողություններ

1. 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

1. 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):
2. 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.

* 1. էական խեղաթյուրման հավանականությունը` գործառնությունների համապա­տասխան դասին, հաշվի մնացորդին կամ բացահայտմանը բնորոշ առանձնահատուկ գծերի հետևանքով (այսինքն` բնորոշ ռիսկը), և
  2. 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

1. 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 ծավալըը որոշելու նպատակով), կամ

(բ) համապարփակ ընթացակարգերը միայնակ չեն կարող ապահովել բավակա­նաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` հավաստումների մակարդակում (հղում` պարագրաֆ Ա20-Ա24):

1. 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

1. 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`

* 1. ինչ չափով է վերահսկողությունը գործադրվել այն ժամանակա­հատվածներում, որ ժամանակահատվածների աուդիտը որ իրականացվում է,
  2. ինչ հետևողականությամբ են դրանք գործադրվել, և
  3. 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

1. 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

1. Եթե աուդիտորը վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացուցները 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

1. 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) ՏՏ-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 խեղաթյուրումների ռիսկերը և վերահսկողության նկատմամբ վստահու­թյան աստիճանը (հղում` պար.Ա35):

1. 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 յորաքանչյուր երրորդ աուդիտը մեկ անգամ, իսկ յուրաքանչյուր աուդիտի դեպքում պետք է թեստի ենթարկի որոշ քանակի վերահսկողություններ, որպեսզի խույս տա ամբողջությամբ այն վերահսկողությունները ստուգելու հնարավոր ելքից, որոնց վրա նա նախետեսում է հենվել տվյալ աուդիտի ժամանակաշրջանում` չկատարելով վերահսկողության թեստեր հետագա երկու աուդիտորական ժամանակա­շրջանների ընթացքում (հղում` պար.Ա37-39):

#### Վերահսկողությունը նշանակալի ռիսկերի նկատմամբ

1. 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

1. Համապատասխան վերահսկողության գործառնական արդյունավետության դիտարկ­ման ժամանակ, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե համապարփակ ընթացակար­գերի արդյունքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները արդյոք մատնանշում են, որ վերահսկողությունը արդյունավետորեն չի գործում: Այնաուամենայնիվ, համապար­փակ ընթացա­կար­գերով հայտնաբերման ենթակա խեղաթյուրումների բացակայու­թյունը չի հանդիսանում այնպիսի աուդիտորական ապացույց, որ ստուգման ենթարկվող հավաստումերին առնչվող վերահսկողությունը արդյունավետ է (հղում` պար.Ա40):
2. 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

1. 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):
2. 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

1. 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

1. 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

1. 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 ամսաթիվը տարածելու համար (հղում` պար.Ա54-57):

1. 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

1. 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

1. 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):
2. 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):
3. 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

1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը.[[204]](#footnote-204)

(ա) ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում էական խեղաթյուրում­ների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողութ­յուները, 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):

1. 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:
2. 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)

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,
* 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:

1. 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 ժամանահատվածում 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:

1. 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)

1. 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:

1. 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. Աուդիտորական ընթացակարգի իրականացման ժամանակահատվածը վերաբերում է այն ժամանակահատվածին, երբ դա իրականացվել է կամ այն ժամանակա­շրջանին կամ ամսաթվին, որոնց նկատմամբ աուդիտո­րական ապացույցները կիրառվում են:
3. Աուդիտորական ընթացակարգի քանակը վերաբերում է դրա իրականացվելիք քանակությանը, օրինակ, ընտրանքի չափին կամ վերահսկողական գործունեության նկատմամբ ուսումնասիրությունների քանակին:
4. 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

1. 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:
2. 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

1. 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 չծանուցված 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:
2. 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:
3. 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:

1. 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 պայմանգրերը),
* ժամանակաշրջանը կամ ամսաթիվը, որոնց աուդիտորական ապացույց­ները վերաբերում են:

#### Ծավալը

1. 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:
2. 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

1. 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

1. 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))

1. 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)

1. 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:
2. 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:
3. 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:

1. 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:
2. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է անհնար համարել արդյունավետ համա­պարփակ ընթացակարգերի նախագծումը, որոնք ապահովում են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակար­դակում[[205]](#footnote-205): Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ կազմակերպությունը իր գործը վարում է ՏՏ-ի կիրառմամբ և, բացի ՏՏ-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)

1. 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 հետ համակցված այլ աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում` պար.10(ա))

1. 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 ուսումանսիրությունները, քանի որ ուսունասիրությունները վերաբերում են միայն այն ժամանակա­հատվածին, երբ դրանք կատարվում են:
2. 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

1. 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[[206]](#footnote-206) պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր ստուգման աստիճանի վերաբերյալ:

1. ՏՏ-ի համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով, կարող է անհրաժեշտություն չառաջանալ ավելացնլ մեքենայացված վերահսկողության 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 կազամակերպությունն օգտագործում է համակարգչային ծրագրային փաթեթներ` առանց դրանք ձևափո­խելու կամ պահպանելու: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ստուգել ՏՏ-ի անվտանգության կառավարման անձնակազմի գրանցումները` ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանում չթույլատրված մուտքեր տեղի չեն ունեցել:

#### Անուղղակի վերահսկողության թեստերը (հղում` պար.10(բ))

1. Որոշ հանգամանքներում, կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել անուղղակի 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 գործառույթին: Հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության ճշգրտության վրա վերահսկողությունը (օրինակ, ՏՏ-ի համակարգի ընդհանուր վերահսկողությունը) բնութագրվում է որպես <<անուղղակի>> վերահսկողություն:
2. ՏՏ-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)

1. 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))

1. 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:

1. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռ բերվել, օրինակ, տարա­ծելով վերահսկողության թեստերը մնացած ժամանա­կա­հատվածի վրա կամ ստուգելով կազմակարպության վերահսկողության նկատմամբ անցկացված մոնիտորինգը:

#### Նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը (հղում` պար.13)

1. 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))

1. 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))

1. 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:

1. 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,
* ՏՏ-ի համակարգի թերի ընդհանուր վերահսկողություն:

1. 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)

1. Աուդիտորի ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված էական խեղաթյուրումը ներքին վերահսկողության էական թերության առկայության հաստատուն ցուցիչ է:
2. 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)

1. 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

1. 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 մանրամանսների ստուգում­ների համակցումն է, որ գնահատված ռիսկերին կտա ամենամեծ պատասխանը:

1. Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը մեծ մասամբ կիրառելի են գործառնությունների մեծ քանակության նկատմամբ, որը հակված է ժամանակի ընթացքում լինել կանխատեսելի: ԱՄՍ 520[[207]](#footnote-207) սահմանում է պահանջներ ու տալիս ուղեցույցեր աուդիտի ժամանակ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման վերաբերյալ:
2. 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 հաշվտվության համապատասխան հանրագու­մարում ներառման ենթակա հոդվածներից ընտրության կատարում ու հետազոտում, թե դրանք արդյոք ընդգրկվել են:
3. 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:
4. 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 ԱՄՍ 500[[208]](#footnote-208):

#### Դիտարկում, թե պետք է արդյոք իրականացնել արտաքին հաստատման ընթացակարգեր (հղում` պար.19)

1. 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 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:

1. Չնայած արտաքին հաստատումները կարող են ապահովել որոշակի հավաստում­ներին ուղղված պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, այնուանայնիվ, 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:
2. 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:
3. 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))

1. Հաշվապահական գրքային գրանցումների ու այլ համապատասխանեցնող գործառ­նու­թյունների նկատմամբ աուդիտորի ուսումանասիրության 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)

1. 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 ապրանքագրերի 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 համաձայանգրերի կամ առաքման պայմանների փոփոխությունների վերաբերյալ:

#### Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման ժամանակը (հղում` պար.22-23)

1. 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 ապացուցների օգտագործումը (հղում` պար.22)

1. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի համապարփակ ընթացակարգերն իրականացնել միջանկյալ ամսաթվին և համեմատել ու համահավասարեցնել ժամանակաշրջանի վերջի հաշվեկշռին 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:

1. 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:

1. 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)

1. 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)

1. 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)

1. 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 զննման 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[[209]](#footnote-209):

1. 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:
2. 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,
* 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 ըմռնումը, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը:

#### Փաստաթղթավորում (հղում` պար.28)

1. 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 402

## ՍՊԱՍԱՐԿՈՂ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻՑ ՕԳՏՎՈՂ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1-5

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 6

**Նպատակները**....................................................................................... 7

**Սահմանումներ**...................................................................................... 8 **Պահանջները**

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 անհամապա­տաս-

­­խանու­թյուն և չուղղված խեղաթյուրումներ................................................. 19

Օգտագործողի աուդիտորական եզրակացությունը.................................. 20-22

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների

վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերումը,ներառյալ ներքին վերահսկողու-

թյունը............................................................................................... 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 խարդա-

խություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխա-­

նություն և չուղղված խեղաթյուրումներ................................................. Ա41

Օգտագործողի աուդիտորական եզրակացությունը.................................... Ա42-Ա44

|  |
| --- |
| <<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 ստնադարտը (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[[210]](#footnote-210) և ԱՄՍ 330[[211]](#footnote-211) կիրառման հարցերի շուրջ` օգտվող կազմակերպության, այդ թվում` աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերա­ցումենր 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 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 (ՏՏ) 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 տեղեկատությունը 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 գրանցամատյաննեում գրանցումների` ներառյալ ոչ տիպային գրանցումների նկատմամբ կիրառվող վերահսկողության հիման վրա, որոնք օգտագործվում են գրանցելու չկրկնվող, անսովոր ու համապատասխանեցնող գործառնություններն ու ճշգրտումներրը:

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 գործառույթները 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

1. ԱՄՍ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները`

(ա) oգտվող 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`

* 1. 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
  2. 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`

1. 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
2. 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 սեգմենտ), 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[[212]](#footnote-212)-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):

* + - 1. ԱՄՍ 315-ի[[213]](#footnote-213) 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):
      2. 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, որպեսզի հիմք ապահովվի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար:
      3. 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*

* + - 1. 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):

* + - 1. 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 արդյունավե­տության 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

1. 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

1. 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

1. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը, ԱՄՍ 705-ին[[214]](#footnote-214) 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):
2. 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):
3. 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 պայմանգրերից կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերից,
* ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների, ներքին աուդիտորների կամ կանոնակարգող մարմինների կողմից պատրաստված սպասարկող կազմակեր­պության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվություններից,
* ծառայություն մատուցող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացու­թյուներից, ներառյալ ղեկավարությանն ուղղված նամակները, եթե դրանք առկա են:

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[[215]](#footnote-215):

#### Սպասարկող կազմակերպության կողմից կատարվող գործառնությունների բնույթն ու էականությունը (հղում` պար.9(բ))

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 գործառույթների 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 պայմանգրերը կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերը կարող են նախատեսել հարցեր, ինչպես օրինակ`

* օգտվող կազմակերպությանը տրամադրմանը ենթակա տեղեկատվութ­յունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառույթների մեջ ընդգրկված գործառնությունների սկզբնավորման պարտականությունը,
* կանոնակարգող մարմինների պահանջների իրականացումը, որոնք վերաբերվում են կատարվող գրառումների ձևին կամ դրանց նկատմամբ մուտք ունենալուն,
* օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող փոխհատուցումը գործառույթ­ների 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 պայմանգրային 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 տրամադրվող ծառայություններին առնչվող վերահսկողության տարրերի 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[[216]](#footnote-216), 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 կազմակեր­պություն: 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[[217]](#footnote-217) 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 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[[218]](#footnote-218), 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 փոխհարա­բերո­թյունները ընդլայնվում են` ընդգրկելով օգտվող կազմակերպության, սպասարկող կազմակերպության և ենթասպասարկող կազմակերպութ­յունների միջև փոխհարաբերությունները: Այդ փոխահարաբերության աստիճանը, ինչպես նաև սպասարկող կազմակերպության ու ենթասպա­սարկող կազմակերպութ­յունների 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, ՏՏ 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 բավակաբաչափ 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 գործառույթների 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 ընթացակարգերը: 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[[219]](#footnote-219) 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 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 գմահատմանը: 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, որքաով 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[[220]](#footnote-220): 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[[221]](#footnote-221): 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)

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 չճշտկված 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 450

## ԱՈՒԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՎԱԾ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 2

**Նպատակը**.............................................................................................. 3

**Սահմանումներ**....................................................................................... 4 **Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[222]](#footnote-222): ԱՄՍ 320[[223]](#footnote-223)-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

1. Աուդիտորի նպատակն է գնահատել`

(ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների ազդեցությունը աուդիտի վրա և

(բ) չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք առկա են, ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

### Սահմանումներ

1. 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 համապատասխան լինելու համար պահանջվող հոդվածի 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

1. Աուդիտորը պետք է կուտակի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյու­րումները, բացի նրանցից, որոնք որոշակիորեն աննշան են (հղում` պար. Ա2-Ա3):

#### Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ

1. 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):

1. 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

1. Աուդիտորն աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումների մասին պետք է ժամանակին հաղորդի ղեկավարության համապասխան օղակներին, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով դա արգելված չէ[[224]](#footnote-224): Աուդիտորը պետք է ղեկա­վարությունից պահանջի ուղղել այդ խեղաթյուրումները (հղում` պար. Ա7-Ա9):
2. 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 ֆինանսական հաշվետվությունների` որպես ամբողջության էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելը գնահատելիս (հղում` պար. Ա10):

#### Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը

1. 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):
2. 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

1. 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[[225]](#footnote-225): Աուդիտորի հաղորդած տեղեկատվությունը պետք է նկարագրի էական չուղղված խեղաթյուրումները առանձին-առանձին: Աուդիտորը պետք է պահանջի ուղղել չուղղված խեղաթյուրումները (հղում` պար. Ա21-Ա23):
2. Աուդիտորը կառավարման համար պատասխանտու 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

1. 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):

#### Փաստաթղթավորում

1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերումպետք է ընդգրկի[[226]](#footnote-226) (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[[227]](#footnote-227)-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 որոշակիորոն աննշան 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 կիրառելության 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 արդյուք­ների գնահատման ուղեցույցները առաջադրված են ԱՄՍ 530[[228]](#footnote-228)-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[[229]](#footnote-229):

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 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[[230]](#footnote-230), 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 արդյուքների 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:

Ա12. ԱՄՍ 320-ը բացատրում է, որ աուդիտի ընթացքում ֆինանսական հաշվետվութունների` որպես ամբողջության (և, կիրառելության 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)[[231]](#footnote-231). 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 հետագա 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 գերագնահատվել է, ապա ֆինանսական հաշվետ­վու­թյուն­ները` որպես ամբողջություն, կլինեն էականորեն խեղաթյուրված, անգամ եթե խեղաթյուրման ազդեցությունը շահույթի վրա ամբողջությամբ հաշվանցվի ծախսերի համապատասխան գերագնահատ­մամբ: Կարող է նպատակահարմար լինել խեղաթյուրումները հաշվանցել միևնույն հաշվի մնացորդների կամ միևնույն դասի գործառույթների միջև, չնայած որ հետագա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հնարավոր առկայության ռիսկը դիտարկվում է մինչև եզրահանգում անելը այն մասին, որ անգամ ոչ էական խեղաթյուրումների հաշվանցը նպատակահարմար է[[232]](#footnote-232):

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 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 գործառություների 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 օրենսրդական 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 ֆինասնական հաշվետվությունների վրա,
  + քողարկում են փոփոխությունը եկամուտներում կամ այլ տենդենցներ, հատկապես ընդհանուր տնտեսության տեսակյունից,
  + ազդում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական հոսքերի գնահատման համար օգտագործվող գործակիցների վրա,
  + ազդում են ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված սեգմենտային տեղեկատվության վրա (օրինակ` հարցի կարևորությունը սեգմենտի 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 պարգևատրումների 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 հոդվածներին, 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 կազդի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա: ԱՄՍ 720[[233]](#footnote-233)-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[[234]](#footnote-234) 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:

#### Հատուկ 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 պատասխանատու անձանց հետ հաղորդակցությունը (հղում` պար. 12)

Ա21. Եթե չուղղված խեղաթյուրումների մասին հաղորդվել են ղեկավարման համար պատասխանատու պատասխանատվությամբ լիազորված անձին (անձանց), և այդ 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[[235]](#footnote-235):

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)[[236]](#footnote-236): Աուդիտորը կարող է ղեկա­վարման համար պատասխանատու անձանց հետ քննարկել խեղաթյուրում­ների ուղղելուց հրաժարվելու պատճառներն ու հետևանքները` հաշվի առնելով շրջապատող միջավայրում գնահատաված 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 պատասխանտու անձնիք 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,

(գ) չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը հիմնական ցուցանիշների կամ տենդենցների վրա և համապատասխանությունը օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ պայմանագրային պահանջներին (օրինակ` գրավ` պարտքի դիմաց):

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 500

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..................................................................... 1-2

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը……………………………...…………………....... 3

**Նպատակը**............................................................................................. 4

**Սահմանումներ**...................................................................................... 5 **Պահանջները**

Բավականաչափ և համապատախսան աուդիտորական ապացույցներ......... 6

Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը..... 7-9 Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների ընտրությունը........................................................................................... 10

Աուդիտորական ապացույցի անհամապա­տասխանութ­յու­նը կամ արժանահա­վա­տության հանդեպ կասկածը…………………….....................…………......................... 11

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ....... Ա1-Ա25

Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը....... Ա26-Ա51

Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների 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[[237]](#footnote-237)), հատուկ թեմայի հետ կապված աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերմանը (օրինակ, ԱՄՍ 570[[238]](#footnote-238)), աուդիտո­րական ապացույց ձեռք բերելու համար հատուկ ընթացակարգերը (օրինակ, ԱՄՍ 520[[239]](#footnote-239)), և գնահատումը, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (ԱՄՍ 200[[240]](#footnote-240) և ԱՄՍ 330[[241]](#footnote-241)):

#### 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, 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 այնիպիսի 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 հոդվածների ընտրությունը

10. Երբ նախագծվում են վերահսկողության թեստեր և մանրամասնությունների ստուգում­ներ, աուդիտորը պետք է որոշի թեստավորման հոդվածների 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 համապատախսան 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 աղբյուներից 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[[242]](#footnote-242)) կամ ընկերության հաճախորդի ընդունման և շարունակականության որակի վերահսկողության ընթացակարգերը: Ի լրումն կազմակերպության ներքին և արտա­քին 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,[[243]](#footnote-243) 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:

Ա6. ԱՄՍ 330-ը պահանջում է, որպեսզի աուդիտորը եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց:[[244]](#footnote-244) 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՝

(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 արդյոք[[245]](#footnote-245) 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:

#### Զննումը

Ա14. Զննումը ներառում է գրանցումների կամ փաստաթղթերի, լինեն դրանք ներքին կամ արտաքին, թղթային կամ էլեկտրոնային կամ այլ կրիչի տեքով, 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: Զննման օրինակ, որպես վերահսկողու­թյան թեստի կրրառում, հանդիսանում է գրանցումների զննումը` ապացույց ձեռք բերելու համար, որ այդ գրանցումները թույլատրված են կատարվել:

Ա15. Որոշ թաստաթղթեր իրենցից ներկայացնում են ակտիվի առկայության ուղղակի աուդիտորական ապացույց, օրինակ, մի փաստաթութ, որն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական գործիք, ինչպես օրինակ արժեթուղթ կամ պարտատոմս: Այսպիսի փաստաթղթերի զննումը անպայման չէ, որ աուդիտորական ապացույց ապահովի դրանց սեփականության կամ արժեքի վերաբերյալ: Ի լրումն, իրականացված պայմանագրի զննումը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել, որը տեղին է կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման համար, ինչպես օրինակ եկամուտների ճանաչումը:

Ա16. Նյութական ակտիվների զննումը 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 զննումը 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:[[246]](#footnote-246)

#### 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:[[247]](#footnote-247)

#### 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 ԱՄՍ 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:[[248]](#footnote-248)

#### 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 գերագնահտվածությունը առկայության կամ գնահատումի տեսանկյունից, ապա գրանցված կրեդիտորական հաշվի թեստավորումը կարող է լինել տեղին աուդիտորական ընթացակարգ: Մյուս կողմից, երբ թեստավորվում է կրեդիտորական հաշվի մնացորդի թերագնահատ­վածությունը 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, 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:[[249]](#footnote-249)

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:[[250]](#footnote-250)

*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 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 ղեկավարութայն 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 համապատախան 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:[[251]](#footnote-251)

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 փարձա­գետի կողմից, և արդյոք դրանք ընդհանուր առմամբ ընդունելի են փարձագետի ոլորտում և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով,
* 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 ասշատանքի 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 փորձեգետի 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:[[252]](#footnote-252)

#### 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[[253]](#footnote-253):

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 501

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ - ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ ԸՆՏՐՎԱԾ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԻ ՀԱՄԱՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 2

**Նպատակը**.............................................................................................. 3

**Պահանջները**

Պաշարներ............................................................................................... 4-8

Դատական գործընթացներ և հայցեր....................................................... 9-12

Սեգմենտային տեղեկատվություն................................................................. 13

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[254]](#footnote-254)-ի, ԱՄՍ 500[[255]](#footnote-255)-ի և այլ առնչվող ԱՄՍ-ների համաձայն ձեռք է բերում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պաշարների, կազմակերպությանը վերաբերող դատական գործընթացների և հայցերի, և սեգմենտային 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 սեգմենտային 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[[256]](#footnote-256)-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 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:

#### Սեգմենտային տեղեկատվություն

13. Աուդիտորը պետք է ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների պատրաստման և ներկա­յացման կիրառվող հիմունքների հա­մա­ձայն ձեռք բերի բավականաչափ ու համա­պա­տաս­խան աուդիտորական ապացույցներ սեգմենտային տեղեկատ­վության ներկայաց­ման և բացա­հայտ­ման վերաբերյալ հետևյալի միջոցներով (հղում` պար.Ա 26).

(ա) հասկանալով ղեկավարության կողմից սեգմեն­տա­յին 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 համոզվելու 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 դւտարկումը, և
* ղեկավարության գույքագրման ընթացակարգերի հուսալիության վերա­բերյալ աուդիտորական ապացույցներիի 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[[257]](#footnote-257) 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[[258]](#footnote-258)-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))

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 պատճեների 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:[[259]](#footnote-259)

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 մասին, որ ներկա գտնվելն անհնարին է: Ավելին, ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200–ում,[[260]](#footnote-260) 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 զննումը, 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:[[261]](#footnote-261)

#### Երրորդ անձի պահպանության կամ հսկողության տակ գտնվող պաշարները

#### Հաստատում (հղում` պար.8(ա))

Ա15. ԱՄՍ 505[[262]](#footnote-262)-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,
* 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[[263]](#footnote-263)-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:

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 ներկայությունը:

Ա25. ԱՄՍ 700–ի[[264]](#footnote-264) 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 առնչվելու համար: Որոշ դեպքերում, աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել թարմացված տեղեկատվություն կազմակերպության արտաքին իրավաբանից:

#### Սեգմենտային տեղեկատվություն (հղում` պար.13)

Ա26. Կախված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունք­ներից, կազմակերպությունից կարող է պահանջվել կամ թույլ տրվել բացահայտելու սեգմենտային տեղեկատվությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Աուդիտորի պատասխանատվությունը սեգմենտային 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 սեգմենտային 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 սեգմենտների միջև կատարված վճարումները, և միջսեգմենտային գումարների բացառումը,
* համե­մա­տում­ները բյուջեների և այլ ակնկալվող արդյունքների հետ, օրինակ, գոր­ծառնական շահույթը հարաբերակցությունը հա­սույթին՝ տոկո­սային արտահայտությամբ,
* սեգմենտների միջև ակտիվների և ծախ­սում­ների բաշխումը,
* նախորդ ժամանա­կա­շրջան­ների հետ համաձայնեցված արտացոլումը և ոչ համաձայնեցված արտացոլման դեպքերի վերաբերյալ կատարված բացա­հայ­տում­ների պատշաճությունը:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 505

## ԱՐՏԱՔԻՆ ՀԱՍՏԱՏՈՒՄՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու արտաքին հաստատման ընթացակարգերը.................................................................................... 2-3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................... 4

**Նպատակը**.............................................................................................. 5

**Սահմանումներ**...................................................................................... 6 **Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[265]](#footnote-265)-ի, ԱՄՍ 500[[266]](#footnote-266)-իպահանջների 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:[[267]](#footnote-267)

#### 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:[[268]](#footnote-268) Վերոնշյալ ԱՄՍ-ն նաև ներառում է աուդիտորական ապացույցի հուսալիության վերաբերյալ հետևյալ ընդհանրա­ցում­ները.[[269]](#footnote-269)

* 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 նպատապն 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[[270]](#footnote-270) վրա և ի պատասխան են դրանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 300-ը պահանջում է, որ գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերից անկախ, 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,[[271]](#footnote-271)
* ԱՄՍ 330-ը պահանջում է, որ աուդիտորը ձեռք բերի ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, եթե աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը ավելի բարձր է:[[272]](#footnote-272) 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,[[273]](#footnote-273)
* 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,[[274]](#footnote-274)
* 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:[[275]](#footnote-275)

#### 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.

(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

1. 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

1. 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:[[276]](#footnote-276) Աուդիտորը պետք է նաև որոշի աուդիտի և աուդիտորի կարծիքի վրա դրանց ազդեցությունները համաձայն ԱՄՍ 705-ի:[[277]](#footnote-277)

#### 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 պետեք է գնահատի էական խեղաթյուրման համապատասխան ռիսկերի գնահատման վրա ազդեցութ­յունները, ներառյալ խար­դա­խության ռիսկի վրա, և դրա հետ կապված այլ աուդիտարական 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*

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:

*Հետևանքները 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:[[278]](#footnote-278) Օրինակ, եթե ղեկավարության հաստատում չստանալու խնդրանքը հիմնավորված չէ, դա կարող է խարդախության ռիսկի գործոնի ազդանշան հանդիսանալ, որը պահանջում է գնահատումներ կատարել` ԱՄՍ 240[[279]](#footnote-279)-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 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:[[280]](#footnote-280)

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 վերասկվում 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 կոորդինացման և պատասխանների ապահովման համար օգնում է որևէ երրորդ անձ, աուդիտորը կարող է ընթացաակրգեր 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:[[281]](#footnote-281) Աուդիտորը կարող է որոշել հաստատող կողմի հետ կապի մեջ 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[[282]](#footnote-282) 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[[283]](#footnote-283) 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[[284]](#footnote-284) 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[[285]](#footnote-285) 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:[[286]](#footnote-286) Բացառությունները կարող են ուղեցույց տրամադրել միանաման հաստատող կողմերից կամ միանման 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 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 հաշիվնետերերը 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 հաշվետերերին 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 առանձիին 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:[[287]](#footnote-287)

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 510

## ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ԱՈՒԴԻՏԻ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ – ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՄՆԱՑՈՐԴՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 2

**Նպատակը**.............................................................................................. 3

**Սահմանումներ**………….......………………………….……………………………. 4

**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 oրինակներ

|  |
| --- |
| <<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[[288]](#footnote-288)-ի պահանջները և ուղեցույցը նույնպես կիրառելի են: ԱՄՍ 300[[289]](#footnote-289)-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 հաշվետվութունները աուդիտի չեն ենթարկվել, կամ էլ

(ii) նախարդ 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 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:[[290]](#footnote-290)

*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 եզրակացությունան 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 ԱՄՍ315-ի:[[291]](#footnote-291)

#### 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[[292]](#footnote-292) (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՝

(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 հաշվետվու­թյուն­ների 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,[[293]](#footnote-293)** * **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[[294]](#footnote-294)

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*[[295]](#footnote-295) *պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունների՝ Ֆինան­սական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների[[296]](#footnote-296) 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[[297]](#footnote-297) համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բայց ոչ կարծիք արտահայտել կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերա­բերյալ:[[298]](#footnote-298) 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 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:]

[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,[[299]](#footnote-299)**
* **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[[300]](#footnote-300)

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*[[301]](#footnote-301) *պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունների՝ Ֆինան­սական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների[[302]](#footnote-302) 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 ֆինաանսական 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[[303]](#footnote-303) համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բայց ոչ կարծիք արտահայտել կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ:[[304]](#footnote-304) 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:

*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 հոսքրը(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]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 520

## ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.............................................................. 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.......................................................... 2 **Նպատակները**.............................................................................. 3

**Սահմանում**.................................................................................... 4

**Պահանջները**

Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր........................................... 5

Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրա-

հանգումներ կատարելիս................................................................... 6

Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը.... 7

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Վերլուծական ընթացակարգերի սահմանումը..................................... Ա1-Ա3

Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր............................................... Ա4-Ա16

Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրա-

հանգումներ 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[[305]](#footnote-305) 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[[306]](#footnote-306):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակները

1. 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

1. 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

1. Անկախ վերլուծական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս՝ առան­ձին կամ մանրամասների ստուգման հետ համատեղ, որպես անկախ ընթա­ցակարգեր համաձայն ԱՄՍ 330-ի[[307]](#footnote-307), 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),

(բ) գնահատի այն տվյալների արժանահավատությունը, որոնց հիման վրա փևավորվում 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

1. 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

1. 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 ակնկալիքների 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 կիրառելել անկախ վերլուծական ընթացակարգերը, հիմնվում է առկա աուդիտորական ընթացա­կար­գերի՝ հավաստումների մակարդակում աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ իջեցնելու ակնկալվող 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 արժանահավատությունը* (հղում՝ պար. 5(բ))

Ա12. Տվյալների արժանահավատության վրա ազդում են դրանց աղբյուրը և բնույթը, և այն հանգամանքները, որոնց պարագայում ստացվել են տվյալները: Համապա­տաս­խանաբար, անկախ վերլուծական ընթացա­կար­գեր նախագծելու նպատակ­ներով տվյալների արժանահա­վատու­թյունը որոշելիս, կարևոր է հետևյալը.

(ա) առկա տեղեկատվության աղբյուրը, օրինակ, տեղեկատվությունը կարող է ավելի արժանահավատ լինել, երբ այն ստացվել է կազմակերպությունից դուրս գտնվող անկախ աղբյուրներից,[[308]](#footnote-308)

(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 ակնկավող 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 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 վերասկողության 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:[[309]](#footnote-309)

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:[[310]](#footnote-310)

*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, հետազո­տության 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[[311]](#footnote-311) 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:[[312]](#footnote-312) Համապատասխանաբար, երբ գնահատված ռիսկի մակարդակը բարձրանում է, շեղումի այն չափը, որը համարվում է ընդունելի առանց ուսումնասիրության, նվազում է, որպեսզի ապահովվի համոզիչ ապացույցի ցանկալի մակարդակը:[[313]](#footnote-313)

#### Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս (հղում՝ պար. 6)

Ա17. Պարագրաֆ 6-ի համաձայն նախագծված և իրականցված 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:

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:[[314]](#footnote-314)

Ա19. Պարագրաֆ 6-ի համաձայն իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը կարող են նման լինել այն ընթացակարգերին, որոնք կօգտագործվեին 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 530

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.................................................................. 1-2

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը............................................................... 3

**Նպատակը** ........................................................................................ 4

**Սահմանումներ**.................................................................................. 5

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[315]](#footnote-315), 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

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորական ընտրանքի օգտագործման ժամանակ աուդիտորի նպատակն է ողջամիտ հիմքեր տրամադրել ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրահանգում անելու համար, որից ընտրվել է ընտրանքը:

### Սահմանումներ

1. 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 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`

1. 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, կբերի անհամապատասխան աուդիտորական կարծիքի արտահայտմանը,
2. 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`

1. ընտրանքի միավորների պատահական ընտրություն, և
2. 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 շեղման 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

1. Ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդի­տո­րական ընթացակարգերի նպատակը և բազմության բնութագիրը, որից կատարվելու է ընտրանք (հղում` պար.Ա4-Ա9):
2. Աուդիտորը պետք է ընտրանքը բավարար չափի որոշի, որպեսզի ընտրանքային ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի մակարդակ (հղում` պար. Ա10-Ա11):
3. Աուդիտորը պետք է ընտրանքային միավորները ընտրի այնպես, որ բոլոր ընտրանքային միավորները ընտրության հնարավորություն ունենան (հղում` պար. Ա12-Ա13):

#### Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում

1. Աուդիտորը յուրաքանչյուր ընտրված միավորի համար պետք է իրականացնի տվյալ նպատակին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր:
2. Եթե աուդիտորական ընթացակարգը տեղին չէ ընտրված միավորի համար, ապա աուդիտորը պետք է ընթացակարգը իրականացնի փոխարինված միավորի նկատմամբ (հղում` պար.Ա14):
3. 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

1. 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):
2. 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

1. Մանրամասն ստուգման դեպքում աուդիտորը պետք է ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումը կանխատեսի ողջ բազմության համար (հղում` պար. Ա18-Ա20):

#### Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում

1. 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 մեկնաբա\-նությունը և խեղաթյուրմումը կամ շեղումը չնկատելը:

*Ընտրանքային միավոր* (հղում` պար.5-ի զ)

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[[316]](#footnote-316): 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 աուդիտո­րական 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 զննման 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% զննում 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 պրոֆեսոնալ 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:

*Ստուգման 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[[317]](#footnote-317) 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 այդպիք 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 ակնկալվող խեղաթյուր­մանը, ապա աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ առկա է անընդունելի ընտրանքային ռիսկ, որ բազմության մեջ փաստացի խեղաթյուրումը գերազան­ցում 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 գերագնահատման 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 հոդվածի 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 հոդվածի մնացորդը բաժանվել են շերտերի, ապա խեղաթյուրումները նախատեսվում են յուրաքանչյուր շերտի համար առանձին: Յուրաքանչյուր շերտի համար կանխատեսված խեղաթյուրումները միացվում են ամբողջ գործարքների դասի կամ հոդվածի մնացորդի վրա խեղաթյուրման հնարավոր ազդեցությունը գնահատելու համար:

#### Արժեքով-կշռված ընտրություն

1. 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 հոդվածներ, օրինակ` այդ գումարային միավորը կազմող առանձին մնացորդները: Ընտրանքային միավորների սահմանման այդ մոտեցման առավելություններից մեկն այն է, որ աուդիտորի ջանքերը ուղղվում են ավելի մեծ արժեքով հոդվածների 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 ամենաարդյունավետն 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 աճ, որը հաշվի է առ­նում համապատաս­խան վերահսկողության գործողությունները | Ավելացում | Որքան շատ երաշխիք է աուդիտորը նախատեսում ստանալ վերահսկո­ղության գործնական արդյունավետու­թյան 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): |
| **Գործոն** | **Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա** |  |
| 2.Հանդուրժելի ընդհանուր շեղման բարձրացում | Նվազում | Որքան ցածր է հանդուրժելի ընդհանուր շեղումը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 3.Ստուգվող բազմության ակնկալվող ընդհանուր շեղման բարձրացում | Ավելացում | 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 երաշ­­խա­վո­րում 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: |
| **Գործոն** | **Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա** |  |
| 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 գնահատման աստիճանի աճ | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման 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 հիմվելու 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: |
| **Գործոն** | **Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա** |  |
| 2. Նույն հավաստմանն ուղղված այլ ընթացակար­գերի օգտագործման ավելացում: | Նվազում | 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: |
| 3. Աուդիտորի ցանկալի երաշխիքի մակարդակի աճ, որի դեպքում հան­դուրժելի խեղաթյու­րումը չի գերազանցում բազմու­թյան փաստացի խեղա­թյու­րումը | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի կողմից պահանջվող երաշխիքը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմութ­յան փաստացի խեղաթյուրման գումա­րը, ավելի մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 4.Հանդուրժելի խեղաթյուրման աճը | Նվազում | Որքան փոքր է հանդուրժելի խեղա­թյուրումը, այնքան մեծ պետք է լինի 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: |
| **Գործոն** | **Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա** |  |
| 6.Բազմության շերտավորումը ըստ անհրաժեշտության | 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 ողջ ֆինանսական հաշվե­տվությունների էականությանը [և, եթե կիրառելի է, տվյալ գործարքների դասի, հոդված­ների մնացորդների կամ բացահայ­տումների էականության մակար­դակի կամ մակարդակների] աճին համաչափ): |

### 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 hավելված 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 540

## ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ, ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԸ,

## ԵՎ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..................................................................... 1

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը........................ 2-4

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................. 5

**Նպատակը** .......................................................................................... 6

**Սահմանումներ**...................................................................................... 7

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[318]](#footnote-318), ԱՄՍ 330[[319]](#footnote-319) 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:

#### Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը

1. 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):
2. 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[[320]](#footnote-320) վրա:
3. 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

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

### Նպատակը

1. 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

1. 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

1. Երբ աուդիտորն իրականացնում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համա­պա­տասխան գործողություններ, որպեսզի պատկերացում կազմի կազմակեր­պու­թյան և նրա միջավայրի վերաբերյալ` ներառյալ կազմակեր­պության ներքին վերահսկո­ղությունը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով,[[321]](#footnote-321) 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).

1. մեթոդը, ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, նաև մոդելը, որոնք օգտա­գործվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս (հղում` պար. Ա24-Ա26),
2. համապատասխան վերահսկողության գործողությունները (հղում` պար. Ա27-Ա28),
3. արդյո՞ք ղեկավարությունը ներգրավել է փորձագետների (հղում` պար. Ա29-Ա30),
4. հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորման ենթադրու­թյուն­ները (հղում` պար. Ա31-Ա36),
5. 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),
6. գնահատել է արդյո՞ք ղեկավարությունը գնահատման անորոշության ազդեցությունը և, եթե այո, ինչպե՞ս(հղում` պար.Ա38):
7. 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 դնում նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված դատողությունները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա (հղում` պար. Ա39-Ա44):

#### Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում

1. Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման և գնահատման ժամանակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով,[[322]](#footnote-322) աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ գնահատման անորոշության աստիճանը (հղում` պար. Ա45-Ա46):
2. 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

1. 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` համապատասխա՞նում են արդյոք դրանք տվյալ հանգամանքներին (հղում` պար. Ա57-Ա58):

1. Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ գործողություններ ձեռնար­կելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով,[[323]](#footnote-323) 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).

1. օգտագործված չափման մեթոդը համապատասխանում է տվյալ հանգա­մանք­ներին, և (հղում` պար. Ա71-Ա76),
2. 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 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).

1. 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),
2. 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):
3. 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*

1. Էական ռիսկ առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ի լրումն ԱՄՍ 330-ով[[324]](#footnote-324) 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):

1. 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*

1. 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

1. 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

1. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվութ­յունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում` պար. Ա120-Ա121):
2. 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

1. 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

1. 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

1. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի.[[325]](#footnote-325)

(ա) էական ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և բացահայտումների ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումերի 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,
* 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 գուդվիլը 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 պատկերացումների 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,[[326]](#footnote-326) 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:[[327]](#footnote-327) Մյուսները կարող են պահանջել, օրինակ, օգտագործել զեղչված հավանականությամբ կշռված ակնկալվող գումարները: Որոշ դեպքերում ղեկավարութունը կարող է ուղղակիորեն կատարել գնահատվող գումարի որոշում: Այլ դեպքերում, ղեկավարութունը 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)

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, չափվել 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 անհրաժեշըություն,
* 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:[[328]](#footnote-328)

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,
* հրավիճակների 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.

* 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 դեպքերի, 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 ինչպես 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 այդյոք 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 դատողութուններ 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:[[329]](#footnote-329) 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 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:[[330]](#footnote-330)

Ա51. Որոշ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշությունը կարող է առաջացնել նշանակալի կասկածներ կազմակերպության գործունեության անընդհատության վրա: ԱՄՍ 570-ը[[331]](#footnote-331) 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:[[332]](#footnote-332) 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:

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 զննումը, 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 զեղչված դրամական հոսքերի օգտագործումը տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի գնահատման համար այլևս պատշաճ չէ:

*Մեթոդների հետևողականությունը և փոփոխությունների հիմքերը* (հղում`պար.12 բ)

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[[333]](#footnote-333) 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[[334]](#footnote-334) և համապատասխանաբար արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություն­նե­րում:[[335]](#footnote-335) 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 բ)

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 հոդվածների 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 բi)

Ա71. Երբ ֆինանսական հաշվատվությունների կիրառելի հիմունքը չի նկարագրում չափ­ման մեթոդը, ապա պարզելու համար, թե արդյո՞ք օգտա­գործված մեթոդը, ներառ­յալ 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 բ 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 ղեվարության 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 ենթադրություներին, 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,
* ուսումանասիրել կազմակերպության կարողությունը իրականացնելու որոշակի գործողություններ կազմակերպության տվյալ տնտեսական հանգամանքներում` ներառյալ առկա պարտականությունների հետևանքները:

Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ, այնուամենանիվ, 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 հիմանավորող փաստաթղթերը:

Ա83. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումանսիրելիս, 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 վերաբերալ 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 համապա­տասխան 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:[[336]](#footnote-336)

**Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումնե**ր

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 ուսումանասիրության 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,
* 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 ուսումասիրելու 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, մինչ 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:[[337]](#footnote-337) 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:[[338]](#footnote-338)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 ուսումանասիրի կասկածելի հաշիվների նկատմամբ ձևավո­րած պահուստները:

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[[339]](#footnote-339) 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 առաջադարանքի թիմի մաս, հետևաբար, ենթակա են ԱՄՍ 220-ի պահանջներին:

Ա101.Կախված աուդիտորի գիտելիքներից և աուդիտորի կողմից ներգրավված փորձագետների կամ մասնակի հմտություններ 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 այլընտրան­քային 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 առանձահատուկ 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:

#### Կարևոր ենթադրություններ (հղում`պար.15 բ)

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[[340]](#footnote-340) 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 գնահա­տում, 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[[341]](#footnote-341) 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:

#### 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 անձնա­կազմին 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[[342]](#footnote-342) 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:[[343]](#footnote-343)

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,
* 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[[344]](#footnote-344) 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 հայտարությունները 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 ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ 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 հաշվեվտությունների հիմունքները պահանջում կամ թույլա­տրում են ֆինանսական հաշվետվություններում իրական արժեքի բազմազան չափումներ և բացահայտումներ: Նրանք տաբերվում 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[[345]](#footnote-345) 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 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 ակտվի 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:

1. 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:
2. 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:
3. 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 շհիմունքով, 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

1. 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 550

## ԿԱՊԱԿՑՎԱԾ ԿՈՂՄԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները........................................................................ 1

Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը.. 2

Աուդիտորի պատասխանատվությունը....................................................... 3-7

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 8

**Նպատակները**......................................................................................... 9

**Սահմանումներ**........................................................................................ 10

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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[[346]](#footnote-346), 330-րդ[[347]](#footnote-347) և 240-րդ[[348]](#footnote-348) ԱՄՍ-երը:

#### Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը

1. Կապակցված կողմերի հետ գործարքներից շատերն իրականացվում են կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակում: Այդ պարագա­յում նման գործարքների ռիսկերը` կապված ֆինանսական հաշվետվություն­ներում 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

1. 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:
2. 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):

1. Ի լրումն, կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերություն­ների և գործարքների ըմբռնումը կարևոր է աուդիտորի կողմից 240-րդ[[349]](#footnote-349) ԱՄՍ-ի համաձայն խարդախության ռիսկային մեկ կամ ավելի գործոնների առկայության գնահատման համար, քանի որ խարդախ գործողությունները կարող են ավելի հեշտորեն կատարվել կապակցված կողմերի միջոցով:

1. 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:[[350]](#footnote-350) 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:

1. Այդ իսկ պատճառով, հաշվի առնելով կապակցված կողմերի հետ հարաբերություն­ների և գործարքների չբացահայտման հավանականությունը, տվյալ համատեքստում առանձնակի կարևորություն ունի 200-րդ[[351]](#footnote-351) 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

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

### Նպատակները

1. Աուդիտորի նպատակները հետևյալն են.

(ա) անկախ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման հանգամանքից` բավարար պատկերացում կազմել կապակցված կողմերի հետ հարաբերություննների 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 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

1. ԱՄՍ-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).

1. հանդես է գալիս որպես կապակցված կողմ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքներում տրվող սահմանման, կամ
2. 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

1. 315-րդ և 240-րդ ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտի անցկացման ժամանակ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և հարակից աշխատանքների շրջանակում[[352]](#footnote-352) 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*

1. 315-րդ և 240-րդ ԱՄՍ-ներով նախատեսվող` աուդիտորական խմբի կողմից անցկացվող քննարկման[[353]](#footnote-353) 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):

1. 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:

1. 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).

(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 մանրազնին քննությունը*

1. 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:

1. 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*

1. 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`[[354]](#footnote-354) 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[[355]](#footnote-355) 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.

(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 խարդա­խու­թյամբ 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[[356]](#footnote-356) (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):

*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`[[357]](#footnote-357) 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

27. Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կառավարման իրավասություններով օժտված բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության կառավարման մեջ,[[358]](#footnote-358) 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 փասատթղթերում աուդիտորը պետք է արտացոլի բացահայտված կապակցված կողմերի անունները և կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների բնույթը:[[359]](#footnote-359)

\*\*\*

### 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[[360]](#footnote-360) 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 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,[[361]](#footnote-361) աուդիտորը պարզում է, որ սկզբունքն ընդունելի է:[[362]](#footnote-362)

#### **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, 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 կազմակերպությունը[[363]](#footnote-363) 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 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 զգալի ծավալների ռեսուրսներ, փոխկապակցված են:

Ա13. Կազմակերպությունների խմբի աուդիտի համատեսքտում 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:[[364]](#footnote-364) Եթե կազմակերպությունը հանդես է գալիս որպես կազմակերպու­թյուն­ների 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:[[365]](#footnote-365) Ըստ այդմ, եթե հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման առումով ղեկավարությունը պարտավոր է (կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց վերահսկողության ներքո) նախագծել, 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 գործառույթի համատեքստում 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`[[366]](#footnote-366) 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):

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 տալիսլ 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,[[367]](#footnote-367) 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:[[368]](#footnote-368) 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 հօգուտ 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,
* 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 բաժնետերեի) կողմից թույյլտվության 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 մանրազնին 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 մարմնին 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:[[369]](#footnote-369) 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 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 հետագա 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:[[370]](#footnote-370)

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),
* 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`[[371]](#footnote-371) 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))

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,[[372]](#footnote-372) 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 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: Թույլտարման 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:[[373]](#footnote-373) 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 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[[374]](#footnote-374) օգնում են աուդիտորին կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ մեկտեղ միասնական պատկերացում կազմել նշված հարցերի բնույթի միասին և լուծել դրանք: Կապակցված կողմերի առնչվող նշանակլից 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 տարաձայնություններ 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 560

## ՀԵՏԱԳԱ ԴԵՊՔԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները........................................................................ 1

Հետագա դեպքեր...................................................................................... 2

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 3

**Նպատակները**......................................................................................... 4

**Սահմանումներ**......................................................................................... 5

**Պահանջները**

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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

1. 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[[375]](#footnote-375): 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**[[376]](#footnote-376):**

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակները

1. Աուդիտորի նպատակներն են`

(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

1. 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

1. 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):
2. 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 էություննն 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 տեղին 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:

1. 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*

1. Աուդիտորը կազմակերպության ղեկավարությունից և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանցից պետք է պահանջի ԱՄՍ 580[[377]](#footnote-377)-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

1. 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 դրութամբ, 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 հաշվետվություննմերը ճշգրտման կարիք ունեն, և եթե այդպես է`

(գ) տեղեկանալ, թե ինչպես է կազմակերպության ղեկավարությունը պատրաստվում ներկայացնել այդ հարցը ֆինանսական հաշվետվութ­յուններում:

1. 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:

1. 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[[378]](#footnote-378) ներառում է հայտարարություն այն մասին, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտո­րական ընթացակարգերը սահմանափակվել են բացառապես համապատաս­խան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթա­գրութ­յուններում նկարագրված ճշգրտումով:

1. 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[[379]](#footnote-379)-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

1. 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 դրութամբ, 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:

1. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը ճշգրտում է ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները, ապա աուդիտորը պետք է (հղում` պար. Ա17).

(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:

1. 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:
2. 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 տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց, բացա­ռու­թյամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ[[380]](#footnote-380), 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` 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[[381]](#footnote-381):

#### 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 ստանձնում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[382]](#footnote-382): 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 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 ուսումնասիրել 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[[383]](#footnote-383):

#### *Երկու ամսաթիվ* (հղում` պար. 12 (ա))

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 լուսաբանաման օրինակ է.

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (բացառությամբ ծանոթագրություն Y-ի, որը ծանոթագրություն Y-ում նկարագրված փոփոխությամբ պայմանվորված աուդիտորական ընթացակարգերի ավարտման ամսաթվով 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 համապատախան մարմին` ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության վրա հետագա դեպքերի ազդեցության մասին:

#### Աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի դործողությունները (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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 570 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԱՆԸՆԴՀԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

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

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

[**Ներածություն**](#_Toc477023228)

[Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը **..**1](#_Toc477023229)

[Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք 2](#_Toc477023230)

[Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար 3-5](#_Toc477023231)

[Աուդիտորի պատասխանատվությունը 6-7](#_Toc477023232)

[Ուժի մեջ մտնելը 8](#_Toc477023233)

[**Նպատակները** 9](#_Toc477023234)

[**Պահանջներ**](#_Toc477023235)

[Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ 10-11](#_Toc477023236)

[Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում 12-14](#_Toc477023237)

[Ղեկավարության գնահատումից հետագա ժամանակաշրջան 15](#_Toc477023238)

[Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ 16](#_Toc477023239)

[Աուդիտորի եզրահանգումները 17-20](#_Toc477023240)

[Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության վրա 21-24](#_Toc477023241)

[Հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց հետ 25](#_Toc477023242)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացում 26](#_Toc477023243)

[**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**](#_Toc477023244)

[Սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը Ա1](#_Toc477023245)

[Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը Ա1](#_Toc477023246)

[Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ Ա2](#_Toc477023247)

[**Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ**](#_Toc477023248)

[Դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ………………….Ա3-Ա4](#_Toc477023249)

[Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ ………………..Ա5-Ա6](#_Toc477023250)

[Աուդիտի ողջ ընթացքում զգոնության պահպանում դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ …Ա7](#_Toc477023251)

[**Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում**](#_Toc477023252)

[Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծությունները և աուդիտորի ուսումնասիրումը ….Ա8-Ա10](#_Toc477023253)

[Ղեկավարության գնահատումն ընդգրկող ժամանակաշրջան Ա11](#_Toc477023254)

[Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ…….. Ա12-Ա13](#_Toc477023255)

[Ղեկավարության գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջան Ա14-Ա15](#_Toc477023256)

[Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ Ա16](#_Toc477023257)

[Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի ուսումնասիրումը Ա17](#_Toc477023258)

[Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանը Ա18-Ա19](#_Toc477023259)

[Գրավոր հավաստումներ Ա20](#_Toc477023260)

[**Աուդիտորի եզրահանգումները**](#_Toc477023261)

[Էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ Ա21](#_Toc477023262)

[Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, և առկա է էական անորոշություն Ա22-Ա23](#_Toc477023263)

[Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, սակայն էական անորոշություն առկա չէ Ա24-Ա25](#_Toc477023264)

[**Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության համար**](#_Toc477023265)

[Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ…Ա26-Ա27](#_Toc477023266)

[Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, սակայն առկա է էական անորոշություն Ա28-Ա35](#_Toc477023267)

[Հավելված](#_Toc477023268)

[Անընդհատությանը վերաբերող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ](#_Toc477023269)

[Ցուցադրական օրինակ 1.](#_Toc477023270) [Չձևափոխված կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է](#_Toc477023271)

[Ցուցադրական օրինակ 2.](#_Toc477023272) [Վերապահումով կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով](#_Toc477023273)

[Ցուցադրական օրինակ 3.](#_Toc477023274) [Բացասական կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված չէ](#_Toc477023275)

*«Անընդհատության հիմունք»* ԱՄՍ 570-ը (վերանայված) 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 ստանդարտն անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ աուդիտորի պարտականություններին և դրանց ազդեցությանը աուդիտորի եզրակացության վրա (տես՝ պարագրաֆ Ա1):

#### Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք

1. Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունը գործում է անընդհատ և կշարունակի իր գործունեությունը կանխատեսելի ապագայում: Ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են, կիրառելով հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, բացառությամբ եթե ղեկավարությունը մտադրված է լուծարելու կամ դադարեցնելու կազմակերպության գործունեությունը, կամ չունի դրանից խուսափելու որևէ իրատեսական այլընտրանք: Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել կամ չլինել այնպիսի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, որոնց համար հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին է (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին չէ որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների համար, որոնք առանձին իրավահամակարգերում պատրաստվում են հարկային հիմունքի հիման վրա)։ Եթե հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին է, ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունն ի վիճակի է իրացնել իր ակտիվները և մարել իր պարտավորությունները սովորական գործունեության ընթացքում (տես՝ պարագրաֆ Ա2)։

#### Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար

1. Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ ղեկավարության համար սահմանում են հստակ պահանջներ` գնահատելու կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը և ներառում ստանդարտներ` անընդհատության հիմունքին առնչվող հարցերի դիտարկման և բացահայտումների կատարման համար: Այսպես՝ Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՄՍ) 1-ը պահանջում է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը[[384]](#footnote-384)։ Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ մանրամասն պահանջները և ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող համապատասխան բացահայտումները կարող են սահմանվել նաև օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով։
2. Ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքներում կարող է հստակ սահմանված չլինեն ղեկավարության համար որոշակի պահանջներ` կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության հատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ: Այնուամենայնիվ, եթե հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, ինչպես ներկայացված է 2-րդ պարագրաֆում, հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմնարար հիմունք, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս անհրաժեշտ է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը, եթե նույնիսկ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը չի սահմանում նման գնահատում կատարելու հստակ պահանջ:
3. Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության ղեկավարության գնահատումը ներառում է ժամանակի որոշակի պահին դատողության կիրառում այնպիսի ապագա դեպքերի կամ իրավիճակների նկատմամբ, որոնց արդյունքին ներհատուկ է անորոշություն: Հետևյալ գործոնները վերաբերվում են այդ դատողությանը՝

* դեպքերի կամ իրավիճակների արդյունքի հետ կապված անորոշության աստիճանը զգալիորեն աճում է դեպքի կամ իրավիճակի կամ արդյունքի՝ ապագայում ավելի ուշ տեղի ունենալու պատճառով: Այդ պատճառով ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների մեծ մասը, որոնք պահանջում են ղեկավարության հատուկ գնահատում, սահմանում են այն ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունից պահանջվում է հաշվի առնել ամբողջ առկա տեղեկատվությունը,
* կազմակերպության ծավալն ու բարդությունը, իր գործունեության բնույթն ու պայմանները, և արտաքին գործոններից կախվածության աստիճանը ազդում են դեպքերի կամ իրավիճակների արդյունքի վերաբերյալ դատողության վրա,
* ապագայի վերաբերյալ ցանկացած դատողություն հիմնվում է դատողության կատարման պահին առկա տեղեկատվության վրա: Հետագա դեպքերը կարող են հանգեցնել այնպիսի արդյունքի, որը չի համապատասխանում այն դատողություններին, որոնք խելամիտ էին դրանք կատարելու պահին։

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը

1. Աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և եզրահանգել, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, ինչպես նաև այդ ձեռք բերված ապացույցների հիման վրա եզրահանգում կատարել, թե արդյոք առկա է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Այս պատասխանատվությունն առկա է նաև այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը չի սահմանում ղեկավարության համար հստակ պահանջ` կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության հատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ:
2. Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 200-ում[[385]](#footnote-385), էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու աուդիտորի կարողության վրա բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունն ավելի մեծ է ապագա դեպքերի կամ իրավիճակների դեպքում, որոնք կարող են հանգեցնել դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը: Աուդիտորը չի կարող կանխատեսել նման ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները: Հետևաբար, աուդիտորի եզրակացությունում կազմակերպության գործունեության անընդհատության էական անորոշության վերաբերյալ որևէ հիշատակման բացակայությունը չի կարող դիտվել որպես կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության երաշխիք։

#### Ուժի մեջ մտնելը

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

### Նպատակները

1. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և կատարել եզրահանգում՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ,

բ) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա եզրահանգել, թե արդյոք առկա է դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և

գ) եզրակացություն ներկայացնել սույն ԱՄՍ-ի համաձայն։

### Պահանջներ

#### Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ

1. Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերն իրականացնելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով (վերանայված)[[386]](#footnote-386), աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք առկա են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Դիտարկումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունն արդեն իրականացրել է կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության նախնական գնահատում, և (տես` պարագրաֆ Ա3- Ա6)

ա) եթե նման գնահատումը կատարված է, աուդիտորը պետք է այդ գնահատումը քննարկի ղեկավարության հետ, և որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունը հայտնաբերել է դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և եթե այդպիսիք կան, դրանց արձագանքելու ղեկավարության ծրագրերը, կամ

(բ) եթե նման գնահատումը դեռևս կատարված չէ, աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի կազմակերպության գործունեության անընդհատության հիմունքի կիրառման հիմնավորվածությունը, և հարցում կատարի ղեկավարությանը, արդյոք առկա են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ։

1. Աուդիտորը պետք է զգոն լինի աուդիտի ողջ ընթացքում կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկած հարուցող դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու վերաբերյալ (հղում` պար. Ա7)։

#### Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում

1. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը (տես` պարագրաֆներ Ա8-Ա10, Ա12-Ա13)։
2. Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը ուսումնասիրելիս աուդիտորը պետք է դիտարկի այն նույն ժամանակաշրջանը, որի մասով կատարվել է ղեկավարության գնահատումը, կամ այն ժամանակաշրջանը, որը պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով, կամ սահմանված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, եթե այն ընդգրկում է ավելի երկար ժամանակաշրջան: Եթե կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո տասներկու ամսից պակաս ժամանակաշրջան, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 560-ում[[387]](#footnote-387), ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ընդլայնել գնահատման ժամանակաշրջանն՝ ընդգրկելով այդ ամսաթվից հետո մինչև նվազագույնը տասներկու ամիս (տես՝ պարագրաֆ Ա11-Ա13)։
3. Ղեկավարության գնահատումը ուսումնասիրելիս աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե արդյոք ղեկավարության գնահատումը ներառում է ամբողջ համապատասխան տեղեկատվությունը, որին աուդիտորը տեղեկացել է աուդիտի անցկացման արդյունքում:

#### Ղեկավարության գնահատումից հետագա ժամանակաշրջան

1. Աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ղեկավարությանը՝ գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջանում դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ իրազեկվածության մասին, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ (տես` պարագրաֆներ Ա14- Ա15):

#### Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ

1. Եթե հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու միջոցով պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք առկա է այդ դեպքերի կամ իրավիճակների գծով էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ (այսուհետ՝ “էական անորոշություն”)՝ ներառյալ դիտարկելով մեղմացնող գործոնները: Այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալը (տես` պարագրաֆ Ա16).

(ա) եթե ղեկավարությունը դեռ չի իրականացրել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատում, պահանջել, որ ղեկավարությունը կատարի իր գնահատումը,

(բ) գնահատել անընդհատ գործելու կարողության հետ կապված՝ ղեկավարության ապագա գործողությունների ծրագիրը, արդյոք այդ ծրագրերի արդյունքում հավանական է իրավիճակի բարելավում, և արդյոք ղեկավարության ծրագրերն իրատեսական են այդ հանգամանքներում (տես` պարագրաֆ Ա17),

(գ) եթե ղեկավարությունը պատրաստել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսում, և այդ կանխատեսման վերլուծությունը ղեկավարության ապագա գործողությունների պլանների գնահատման գործում նշանակալի գործոն է հանդիսանում՝ դեպքերի կամ իրավիճակների ապագա արդյունքը դիտարկելու իմաստով՝ (տես` պարագրաֆներ Ա18-Ա19), ապա.

i. ուսումնասիրել կանխատեսումը պատրաստելու հիմքում ընկած տվյալների արժանահավատությունը, և

ii. որոշել կանխատեսման հիմքում ընկած ենթադրությունների հիմնավորվածությունը,

դ) դիտարկել ղեկավարության գնահատման ամսաթվից հետո հայտնի դարձած լրացուցիչ փաստերը կամ տեղեկատվությունը, եթե առկա է,

ե) գրավոր հավաստումներ պահանջել ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման լիազոր անձանցից, ապագա գործողությունների հետ կապված նրանց ծրագրերի և այդ ծրագրերի իրատեսական լինելու վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆ Ա20)։

#### Աուդիտորի եզրահանգումները

1. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ, և պետք է եզրահանգի՝ արդյոք տեղին է ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը։
2. Աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, պետք է եզրահանգում կատարի, թե արդյոք ըստ աուդիտորի դատողության առկա են դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշություններ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Էական անորոշություն գոյություն ունի, երբ դրա հնարավոր ազդեցության չափը և տեղի ունենալու հավանականությունը այնպիսին են, որ աուդիտորի դատողության համաձայն անհրաժեշտ է կատարել համապատասխան բացահայտում այդ անորոշության բնույթի և հետևանքների վերաբերյալ (տես` պարագրաֆներ Ա21-Ա22), որպեսզի՝

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ ներկայացվեն, կամ

(բ) ֆինանսական հաշվետվողականության համապատասխանության հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունները չլինեն ապակողմնորոշող:

*Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ և առկա է էական անորոշություն*

1. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ ստեղծված հանգամանքներում ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, բայց առկա է էական անորոշություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները (տես՝ պարագրաֆներ Ա22-Ա23)`

ա) բավարար չափով բացահայտում են այն հիմնական դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, ինչպես նաև այդ դեպքերին կամ իրավիճակներին ղեկավարության արձագանքման ծրագրերը, և

բ) հստակ բացահայտում են, որ առկա է դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ և, որի հետևանքով կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները սովորական գործունեության ընթացքում։

*Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, սակայն էական անորոշություն առկա չէ*

1. Եթե հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, սակայն հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները, ֆինանսական հաշվետվություններն այդ դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ ներկայացնում են բավարար բացահայտումներ (տես՝ պարագրաֆներ Ա24-Ա25)։

#### Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության վրա

*Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ*

1. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են, կիրառելով հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, սակայն ըստ աուդիտորի դատողության, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից կիրառված հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին չէ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք (տես` Ա26-Ա27-ը):

*Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, սակայն առկա է էական անորոշություն*

Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է էական անորոշության բավարար բացահայտում

1. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ կատարվել է բավարար բացահայտում, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք և աուդիտորի եզրակացությունում պետք է ներառվի առանձին բաժին՝ *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն*» վերնագրով (տես՝ պարագրաֆներ Ա28-Ա31 և պարագրաֆ Ա34)՝

ա) ուշադրություն հրավիրելով ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրության վրա, որը բացահայտում է պարագրաֆ 19-ում սահմանված հարցերը, և

բ) նշելով, որ այդ դեպքերը կամ իրավիճակները ցույց են տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ և, որ աուդիտորի կարծիքը չի ձևափոխվում այս հարցի կապակցությամբ։

Ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում

1. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ չի կատարվել բավարար բացահայտում, ապա աուդիտորը պետք է (տես՝ պարագրաֆներ Ա32-Ա34)՝

ա) արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ բացասական կարծիք, ինչպես նպատակահարմար է, ԱՄՍ 705-ի (վերանայված)[[388]](#footnote-388) համաձայն, և

բ) աուդիտորի եզրակացության *«Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք»* բաժնում նշի, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ և, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բավարար կերպով չեն բացահայտում այս հարցը։

Ղեկավարության կողմից գնահատում կատարելու կամ այդ գնահատումն ընդլայնելու չկամություն

1. Եթե ղեկավարությունը չի ցանկանում կատարել գնահատում կամ ընդլայնել իր գնահատումը, երբ դա պահանջվել է աուդիտորի կողմից, ապա աուդիտորը պետք է դիտարկի դրա հետևանքները աուդիտորի եզրակացության վրա (տես՝ պարագրաֆ Ա35):

#### Հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց հետ

1. Բացառությամբ եթե կառավարման լիազոր բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ[[389]](#footnote-389), աուդիտորը պետք է կառավարման լիազոր անձանց տեղեկացնի հայտնաբերած այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Կառավարման լիազոր անձանց հաղորդվող տեղեկություններում անհրաժեշտ է ներառել հետևյալը՝

ա) արդյոք դեպքերը կամ իրավիճակները ներկայացնում են էական անորոշություն,

բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս տեղին է ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը,

գ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում բերված համապատասխան բացահայտումները բավարար են,

դ) եթե կիրառելի է, աուդիտորի եզրակացության վրա հետևանքները։

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացում

1. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման լիազոր անձինք ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո զգալիորեն ուշացնում են դրանց հաստատումը, աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ուշացման պատճառների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը կարծում է, որ ուշացումը կարող է կապված լինել կազմակերպության գործունեության անընդհատության գնահատմանն առնչվող դեպքերի կամ իրավիճակների հետ, աուդիտորը պետք է իրականացնի անհրաժեշտ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես նկարագրված է 16-րդ պարագրաֆում, ինչպես նաև պետք է դիտարկի դրանց ազդեցությունը էական անորոշության առկա–յության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգման վրա, ինչպես նկարագրված է 18-րդ պարագրաֆում:

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը

(Տես՝ պարագրաֆ 1)

Ա1 ԱՄՍ 701-ը[[390]](#footnote-390) սահմանում է աուդիտորի պարտականությունը առանցքային աուդիտորական հարցերը աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնելու վերաբերյալ։ Այդ ԱՄՍ-ի համաձայն՝ ԱՄՍ 701-ի կիրառման դեպքում, անընդհատության հիմունքին վերաբերող հարցերը կարող են համարվել առանցքային աուդիտորական հարցեր, և պարզաբանում է, որ կազմակերպության գործունեության անընդհատության կարողության վրա նշանակալի կասկած հարուցող դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշությունը իր բնույթով համարվում է առանցքային աուդիտորական հարց[[391]](#footnote-391)։

#### Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը

(Տես՝ պարագրաֆ 2)

#### Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա2․ Ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է նաև հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար: Օրինակ, հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՀՀՄՍ) 1-ն անդրադառնում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների անընդհատ գործելու կարողության հարցերին[[392]](#footnote-392): Կազմակերպության անընդհատ գործելու հետ կապված ռիսկերը կարող են ծագել, չսահմանափակվելով սակայն, այնպիսի իրավիճակներում, երբ հանրային հատվածի կազմակերպությունները գործում են շահույթ ստանալու նպատակով, կամ երբ պետական աջակցությունը կարող է կրճատվել կամ դադարեցվել, կամ սեփականաշնորհման դեպքում: Հանրային հատվածի կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ հարուցող դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ներառել իրավիճակներ, երբ հանրային հատվածի կազմակերպությունն անընդհատ գործելու համար ունի ֆինանսավորման սղություն, կամ երբ ընդունվել է քաղաքական որոշում, որն ազդում է հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վրա։

#### Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ

#### Դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ

(Տես` պարագրաֆ 10)

Ա3․ Ստորև բերված են դեպքերի կամ իրավիճակների օրինակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ցանկը սպառիչ չէ, նաև այդ իրավիճակներից մեկի կամ մի քանիսի առկայությունը չի նշանակում, որ առկա է էական անորոշություն։

Ֆինանսական

* պարտավորությունը գերազանցում է ակտիվին կամ ընթացիկ պարտավորությունը՝ ընթացիկ ակտիվին,
* ֆիքսված ժամկետով փոխառությունների մարման ժամկետը մոտենում է, առանց մարելու կամ դրանց ժամկետը երկարաձգելու իրատեսական հնարավորության, կամ երկարաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորելու համար կարճաժամկետ փոխառությունների վրա չափից ավելի հիմնվելը,
* կրեդիտորների կողմից ֆինանսական աջակցության դադարեցման հայտանիշներ,
* փաստացի կամ կանխատեսվող ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գործառնական բացասական դրամական հոսքեր,
* անբարենպաստ հիմնական ֆինանսական գործակիցներ,
* գործառնական զգալի վնասներ կամ դրամական հոսքեր առաջացնող ակտիվների արժեքի նշանակալի անկում,
* վճարվելիք շահաբաժինների կուտակում կամ դրանց վճարման դադարեցում,
* սահմանված ժամկետներում կրեդիտորներին վճարելու անկարողություն,
* վարկային պայմանագրերի պայմաններին համապատասխանելու անկարողություն,
* մատակարարների հետ գործարքների ապառիկ հիմունքներից անցում առաքման պահին վճարման,
* նոր կարևոր ապրանքատեսակների մշակման կամ այլ էական ներդրումների համար ֆինանսավորում ձեռք բերելու անկարողություն։

Գործառնական

* կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունը՝ լուծարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել նրա գործունեությունը,
* առանցքային ղեկավար աշխատակցի կորուստ՝ առանց փոխարինման,
* հիմնական շուկայի, առանցքային հաճախորդի(ների), վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ հիմնական մատակարարի(ների) կորուստ,
* աշխատուժի հետ կապված դժվարություններ,
* կարևոր մատակարարումների սղություն,
* խիստ հաջողակ մրցակիցի հայտնվելը։

Այլ

* կապիտալի, օրենսդրական կամ կարգավորող այլ պահանջներին անհամապատասխանություն, ինչպես օրինակ՝ ֆինանսական հաստատությունների դեպքում վարկունակության կամ հեշտ իրացվելի ակտիվների միջոցով կարճաժամկետ պարտավորությունների վճարման պահանջներին անհամապատասխանություն,
* ընթացքի մեջ գտնվող դատական կամ կարգապահական գործընթացներ ընդդեմ կազմակերպության, երբ հայցի բավարարման դեպքում կարող են կայացվել դատավճիռներ, որոնց պահանջների բավարարման հնարավորությունը կազմակերպության համար քիչ հավանական է,
* օրենքի, կարգավորող նորմի կամ պետական քաղաքականության փոփոխություններ, որոնք ակնկալվում է, որ բացասաբար կազդեն կազմակերպության վրա,
* չապահովագրված կամ ոչ լիարժեք ապահովագրված աղետներ, երբ դրանք տեղի են ունենում:

Այսպիսի դեպքերի կամ իրավիճակների 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: Նմանապես, հիմնական մատակարարի կորուստը կարող է մեղմվել մատակարարման համապատասխան այլընտրանքային աղբյուրների առկայությամբ։

Ա4․ Պարագրաֆ 10-ով պահանջվող ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերն օգնում են աուդիտորին որոշել՝ հավանական է արդյոք, որ ղեկավարության կողմից օգտագործած հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը համարվի կարևոր հարց, ինչպես նաև որոշել դրա ազդեցությունը աուդիտի պլանավորման վրա: Այս ընթացակարգերը նաև հնարավորություն են տալիս ժամանակին քննարկումներ ունենալ կազմակերպության ղեկավարության հետ, ներառյալ՝ ղեկավարության ծրագրերի քննարկումը և կազմակերպության գործունեության անընդհատության հետ կապված ցանկացած հարցերի լուծումը։

#### Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ

(Տես՝ պարագրաֆ 10)

Ա5․ Կազմակերպության մեծությունը կարող է ազդել անբարենպաստ պայմաններին դիմակայելու նրա կարողության վրա: Փոքր կազմակերպությունները կարող են ի վիճակի լինել արագորեն արձագանքել օգտվելու բարենպաստ հնարավորություններից, սակայն կարող են ունենալ գործունեությունը պահպանելու համար անհրաժեշտ ռեսուրսների անբավարարություն։

Ա6 Փոքր կազմակերպություններին մասնավորապես վերաբերող պայմանները ներառում են այն ռիսկը, որ բանկերը կամ այլ վարկատուները կարող են դադարեցնել կազմակերպության ֆինանսավորումը, ինչպես նաև հիմնական մատակարարի, հիմնական հաճախորդի, առանցքային աշխատակիցների, կամ վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ այլ իրավական համաձայնագրերի շրջանակներում գործունեության իրավունքի հնարավոր կորուստը:

#### Աուդիտի ողջ ընթացքում զգոնության պահպանում դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ

(Տես` պարագրաֆ 11)

Ա7 ԱՄՍ 315-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է վերանայել աուդիտորական ռիսկի իր գնահատումը և ձևափոխել ծրագրած հետագա աուդիտորական ընթացակարգերը, եթե աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում ձեռք են բերվում լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, որոնք ազդում են աուդիտորական ռիսկի գնահատման վրա[[393]](#footnote-393): Եթե դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ հայտնաբերվում են աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը կատարելուց հետո, ի հավելումն պարագրաֆ 16-ում ներկայացված ընթացակարգերի իրականացման, կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել աուդիտորի կողմից իրականացրած էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը: Այսպիսի դեպքերի կամ իրավիճակների առկայությունը կարող է ազդել նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով աուդիտորի կողմից հետագա իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետի և ծավալի վրա։ ԱՄՍ 330-ը[[394]](#footnote-394) այս հարցի վերաբերյալ սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույցներ։

#### Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում

#### Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծությունները և աուդիտորի ուսումնասիրումը

(Տես` պարագրաֆ 12)

Ա8․ Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը կազմում է ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկման առանցքային մասը։

Ա9. Աուդիտորի պատասխանատվությունը չէ շտկել ղեկավարության կողմից վերլուծությունների պակասը։ Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ղեկավարության կողմից իր գնահատումը հիմնավորող մանրամասն վերլուծությունների պակասը չի կարող կանխել աուդիտորին եզրահանգելու՝ արդյոք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է ստեղծված հանգամանքներում։ Օրինակ, երբ առկա է շահութաբեր գործունեության պատմություն և ֆինանսական ռեսուրսների հասանելիություն, ղեկավարությունն իր գնահատումը կարող է կատարել առանց մանրամասն վերլուծությունների: Տվյալ դեպքում ղեկավարության գնահատման բավարար լինելու վերաբերյալ աուդիտորի ուսումնասիրությունը կարող է իրականացվել առանց մանրամասն ընթացակարգերի դիտարկման, եթե աուդիտորի կողմից իրականացրած այլ աուդիտորական ընթացակարգերը բավարար են աուդիտորի համար եզրահանգելու` արդյոք տեղին է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը ստեղծված հանգամանքներում։

Ա10 Այլ հանգամանքներում, աուդիտորի կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրումը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով, կարող է ներառել ղեկավարության կիրառած գործընթացների դիտարկումը, ինչպես նաև գնահատման հիմքում ընկած ենթադրությունների, ղեկավարության ապագա գործողությունների ծրագրերի և այդ ծրագրերի տվյալ հանգամանքներում իրատեսական լինելու դիտարկումը։

#### Ղեկավարության գնահատումն ընդգրկող ժամանակաշրջան

(Տես` պարագրաֆ 13)

Ա11Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների մեծ մասը, որոնք ղեկավարությունից հստակ պահանջում են կատարել գնահատում, սահմանում են այն ժամանակաշրջանը, որին վերաբերող ողջ հասանելի տեղեկատվությունը ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի[[395]](#footnote-395)։

#### Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ

(Տես` պարագրաֆներ 12-13-րդ)

Ա12․Բազմաթիվ դեպքերում փոքր կազմակերպությունների ղեկավարությունը կարող է պատրաստած չլինել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ մանրամասն գնահատում, բայց փոխարենը հիմնվել է իր բիզնեսի և սպասվելիք ապագա հեռանկարների քաջատեղյակության վրա: Այնուամենայնիվ, սույն ԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն, աուդիտորին անհրաժեշտ է ուսումնասիրել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը: Փոքր կազմակերպությունների համար կարող է տեղին լինել միջին և երկարաժամկետ ֆինանսավորման հարցը կազմակերպության ղեկավարության հետ քննարկելը, եթե ղեկավարության փաստարկները կարող են հիմնավորվել բավականաչափ փաստաթղթային ապացույցներով, և դրանք չեն հակասում աուդիտորի կողմից կազմակերպության գործունեության մասին պատկերացումներին։ Հետևաբար, պարագրաֆ 13-ի պահանջը, համաձայն որի աուդիտորից պահանջվում է ղեկավարությունից պահանջել ընդլայնելու իր գնահատումը, կարող է բավարարվել, օրինակ, քննարկումներով, հարցումներով կամ անհրաժեշտ փաստաթղթերի զննումով, օրինակ` ապագա մատակարարումների պատվերների իրատեսականության կամ որևէ այլ կերպ հհիմնավորվածության գնահատումը:

Ա13․Փոքր կազմակերպությունների անընդհատ գործելու կարողության համար հաճախ կարևոր է սեփականատեր-ղեկավարների կողմից շարունակական աջակցությունը: Երբ փոքր կազմակերպությունը հիմնականում ֆինանսավորվում է սեփականատեր-ղեկավարների կողմից տրված փոխառությունների միջոցով, կարևոր է, որ այդ միջոցները ետ չվերցվեն: Օրինակ, ֆինանսական դժվարությունների դեպքում փոքր կազմակերպությունների գործունեության շարունակականությունը կարող է կախված լինել սեփականատեր-ղեկավարի կողմից կազմակերպությանը տրամադրվող փոխառություների ստորադասումից՝ բանկի կամ այլ վարկատուների օգտին, կամ սեփականատեր-ղեկավարի կողմից իր անձնական ակտիվները որպես գրավի երաշխիք հատկացնելուց՝ կազմակերպությանը տրամադրվող վարկի դիմաց: Նման հանգամանքներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ փաստաթղթային ապացույցներ ձեռք բերել սեփականատեր-ղեկավարի փոխառության ստորադասության կամ հատկացված երաշխիքի վերաբերյալ: Երբ կազմակերպությունը կախված է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից լրացուցիչ աջակցությունից, աուդիտոր կարող է ուսումնասիրել սեփականատեր-ղեկավարի հնարավորությունը՝ ապահովելու անհրաժեշտ աջակցությունը: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է գրավոր հավաստիացում պահանջել այդ աջակցության պայմանների և հանգամանքների վերաբերյալ, ինչպես նաև սեփականատեր-ղեկավարի մտադրությունների կամ պատկերացումների վերաբերյալ։

#### Ղեկավարության գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջան

(Տես` պարագրաֆ 15)

Ա14 Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 11-ով, աուդիտորը պետք է զգոն լինի ծրագրած կամ այլ կերպ հայտնի դեպքերի կամ իրավիճակների հնարավորության հանդեպ, որոնք կարող են տեղի ունենալ ղեկավարության գնահատումից հետագա ժամանակաշրջանում, և որոնք կարող են կասկած հարուցել ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման վերաբերյալ: Քանի որ, դեպքերի կամ իրավիճակների արդյունքների հետ կապված, անորոշության աստիճանը աճում է, երբ դեպքը կամ իրավիճակը ավելի հեռավոր ապագային են վերաբերվում, ուստի հեռավոր ապագայում սպասվող դեպքերն ու իրավիճակները հաշվի առնելիս, գործունեության անընդհատության հարցերի հետ կապված հայտանիշները պետք է նշանակալի լինեն` նախքան աուդիտորի կողմից հետագա քայլերի ձեռնարկումը: Եթե հայտնաբերվում են այդպիսի դեպքեր կամ իրավիճակներ, աուդիտորը կարող է ղեկավարությունից պահանջել գնահատել դեպքի կամ իրավիճակի հնարավոր նշանակալիությունը՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու վերաբերյալ իր գնահատման տեսանկյունից: Նման հանգամանքներում կիրառվում են պարագրաֆ 16-ի ընթացակարգերը:

Ա15. Ղեկավարությանը հարցումներից բացի, աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում իրականացնելու այլ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ հայտնաբերելու դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ` ղեկավարության կողմից գնահատման ընդգրկված ժամանակաշրջանից հետո ընկած ժամանակաշրջանում, որը ինչպես սահմանված է պարագրաֆ 13-ում, պետք է լինի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս։

#### Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ

(Տես` պարագրաֆ 16)

Ա16․Պարագրաֆ 16-ի պահանջին վերաբերվող աուդիտորական ընթացակարգերը ներառում են հետևյալը`

* ղեկավարության հետ վերլուծել և քննարկել դրամական միջոցների հոսքերի, ֆինանսական արդյունքի կամ այլ նշանակալի կանխատեսումները,
* վերլուծել և քննարկել կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները,
* ծանոթանալ պարտատոմսերի և վարկային համաձայնագրերի պայմաններին, ինչպես նաև որոշել՝ արդյոք խախտվել է որևէ պայման,
* ծանոթանալ բաժնետերերի ժողովի, կառավարման լիազոր անձանց և այլ համապատասխան հանձնաժողովների արձանագրություններին՝ ֆինանսական դժվարությունների վերաբերյալ որևէ տեղեկության ստանալու նպատակով,
* հարցումներ ուղղել կազմակերպության իրավաբանին՝ պարզելու դատական գործընթացների կամ հայցերի առկայությունը, ինչպես նաև դրանց արդյունքների և ֆինանսական հետևանքի՝ ղեկավարության գնահատման խելամտությունը,
* հաստատել կապակցված և երրորդ կողմերի ֆինանսական օժանդակություն տրամադրելու կամ տրամադրումը շարունակելու վերաբերյալ համաձայնագրերի առկայությունը, օրինականությունը և իրագործելիությունը, ինչպես նաև գնահատել այդպիսի կողմերից լրացուցիչ ֆինանսավորում ստանալու հնարավորությունները,
* գնահատել հաճախորդների չկատարված պատվերների վերաբերյալ կազմակերպության ծրագրերը,
* իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր հետագա դեպքերի վերաբերյալ՝ հայտնաբերելու այն դեպքերը, որոնք նվազեցնում են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը կամ այլ կերպ ազդում են դրա վրա:
* գնահատել փոխառու միջոցների առկայությունը, պայմանները և բավարար լինելը,
* ձեռք բերել և ուսումնասիրել կանոնակարգող մարմինների գործողությունների վերաբերյալ հաշվետվությունները,
* որոշել ակտիվների ծրագրած օտարումից բավարար ֆինանսական աջակցության ապահովումը:

#### Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի ուսումնասիրումը

(Տես` պարագրաֆ 16(բ))

Ա17․ Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի ուսումնասիրումը կարող է ներառել հարցումներ կազմակերպության ղեկավարությանը՝ իրենց հետագա գործողությունների վերաբերյալ, օրինակ՝ ակտիվներն իրացնելու, փոխառություններ ստանալու կամ պարտքերի վերակազմավորման, ծախսումները նվազեցնելու կամ հետաձգելու, կամ կապիտալը մեծացնելու ծրագրերի մասին։

#### Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանը

(Տես` պարագրաֆ 16(գ))

Ա18․ Ի լրումն պարագրաֆ 16-ի (գ) կետով պահանջվող ընթացակարգերի, աուդիտորը կարող է համեմատել`

* նախորդ վերջին ժամանակաշրջանների վերաբերյալ ֆինանսական տեղեկատվության կանխատեսումները՝ փաստացի արդյունքի հետ, կամ
* ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական տեղեկատվության կանխատեսումը՝ տվյալ պահի դրությամբ փաստացի արդյունքի հետ:

Ա19․Երբ ղեկավարության ենթադրությունները ներառում են երրորդ կողմերից շարունակական աջակցություն՝ փոխառությունների ստորադասման, լրացուցիչ ֆինանսավորում կամ երաշխիքներ տրամադրելու կամ պահպանելու հանձնառության միջոցով, և այդ աջակցությունը կարևոր է կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության համար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել այդ երրորդ կողմերից ստանալ գրավոր հաստատումներ (ներառյալ պայմանների և հանգամանքների վերաբերյալ) և ձեռք բերել ապացույցներ` այդ աջակցությունը տրամադրելու նրանց հնարավորություն մասին:

#### Գրավոր հավաստումներ

(Տես՝ պարագրաֆ 16(ե))

Ա20․Ի լրումն պարագաֆ 16-ով սահմանվածի, աուդիտորը կարող է տեղին համարել ղեկավարությունից ստանալ որոշակի գրավոր հավաստումներ, որոնք կարող են օժանդակել ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներին՝ անընդհատության գնահատման հետ կապված ղեկավարության ապագա գործողությունների ծրագրերի և այդ ծրագրերի իրատեսականության վերաբերյալ։

#### Աուդիտորի եզրահանգումները

#### Էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ

(Տես՝ պարագրաֆներ 18-19-րդ)

Ա21 «Էական անորոշություն» արտահայտությունն օգտագործված է ՀՀՄՍ 1-ում՝ քննարկելու դեպքերին կամ իրավիճակներին վերաբերող անորոշությունները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և որոնք պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ այլ հիմունքներում «նշանակալի անորոշություն» արտահայտությունն օգտագործված է համանման հանգամանքներում:

#### Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, և առկա է էական անորոշություն

Ա22 Պարագրաֆ 18-ը բացատրում է, որ էական անորոշություն առկա է այն դեպքում, երբ դեպքերի կամ իրավիճակների հնարավոր ազդեցության չափը և տեղի ունենալու հավանականությունն այնպիսին են, որ անհրաժեշտ է կատարել համապատասխան բացահայտում՝ ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում), կամ որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունները չլինեն ապակողմնորոշող (համապատասխանության հիմունքների դեպքում)։ Պարագրաֆ 18-ի համաձայն աուդիտորից պահանջվում է եզրահանգել՝ արդյոք առկա է այդպիսի էական անորոշություն, առանց հաշվի առնելու՝ արդյոք կամ ինչպես են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները սահմանում էական անորոշությունը։

Ա23 Պարագրաֆ 19-ի համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշել՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներն անդրադառնում են այդ պարագրաֆի հարցերին։ Այս որոշումը պետք է կայացնել ի լրումն նրան, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն պահանջվող էական անորոշության վերաբերյալ բացահայտումները բավարար են։ Ի լրումն պարագրաֆ 19-ով սահմանված հարցերի՝ ստորև ներկայացված են հարցեր, որոնց վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքների համաձայն պահանջվում են ներկայացնել բացահայտումներ հետևյալի մասին ՝

* ղեկավարության գնահատումը այն դեպքերի կամ իրավիճակների նշանակալիության վերաբերյալ, որոնք վերաբերվում են կազմակերպության կողմից իր պարտականությունները բավարարելու կարողությանը,
* ղեկավարության կողմից կատարած նշանակալի դատողությունները, որոնք կազմում են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության իր գնահատման մասը։

Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ կարող են տրամադրել լրացուցիչ ուղեցույց՝ ղեկավարության կողմից հիմնական դեպքերի կամ հանգամանքների հնարավոր ազդեցության չափի, ինչպես նաև դրանց տեղի ունենալու հավանականության և ժամկետների վերաբերյալ բացահայտումներ կատարելու վերաբերյալ։

#### Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, սակայն էական անորոշություն առկա չէ

(Տես՝ պարագրաֆ 20)

Ա24 Եթե նույնիսկ էական անորոշություն առկա չէ, պարագրաֆ 20-ը աուդիտորից պահանջում է գնահատել՝ արդյոք, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները, ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են բավարար բացահայտումներ այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ։ Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ կարող են անդրադառնալ ստորև ներկայացված հարցերի բացահայտումներին՝

* հիմնական դեպքեր կամ իրավիճակներ,
* ղեկավարության գնահատումը այդ դեպքերի կամ իրավիճակների նշանակալիության վերաբերյալ, որոնք կապված են կազմակերպության կողմից իր պարտականությունները բավարարելու կարողության հետ,
* ղեկավարության ծրագրերը այդ դեպքերի կամ իրավիճակների ազդեցությունը մեղմելու վերաբերյալ, կամ
* ղեկավարության կողմից կատարած նշանակալի դատողությունները, որոնք կազմում են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության իր գնահատման մասը։

Ա25 Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, աուդիտորի գնահատումը՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման, կառուցվածքի և բովանդակության դիտարկումը, ինչպես նաև հարցը, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ներառյալ կից ծանոթագրությունները, ներկայացնում են հիմքում ընկած գործարքները և դեպքերն այնպես, որ ապահովվում է ճշմարիտ ներկայացում[[396]](#footnote-396)։ Փաստերից և հանգամանքներից կախված, աուդիտորը կարող է որոշել, որ անհրաժեշտ է կատարել լրացուցիչ բացահայտումներ ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար։ Նշվածը տեղի է ունենում այն դեպքում, երբ բացահայտվում են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, սակայն հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրակացնում է որ առկա չէ էական անորոշություն, և այս հանգամանքների հետ կապված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն հստակորեն չի պահանջվում կատարել որևէ բացահայտում։

#### Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության համար

#### Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ

(Տես՝ պարագրաֆ 21)

Ա26․ Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կիրառելով հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, սակայն ըստ աուդիտորի դատողության, ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ, պարագրաֆ 21-ի պահանջը աուդիտորին՝ արտահայտել բացասական կարծիք, կիրառվում է անկախ նրանից՝ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման անհամապատասխանության մասին, թե ոչ։

Ա27 Այն դեպքում, երբ հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ տվյալ հանգամանքներում, ղեկավարությունից կարող է պահանջվել, կամ ղեկավարությունը կարող է իր ընտրությամբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստել այլ հիմունքի համաձայն (օրինակ՝ իրացվելիության հիմունքի համաձայն)։ Աուդիտորը միգուցե կարողանա իրականացնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, եթե աուդիտորը որոշում է, որ հաշվապահական հաշվառման այդ այլ հիմունքը ընդունելի է այս հանգամանքներում։ Աուդիտորը միգուցե կարողանա այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել չձևափոխված կարծիք, եթե ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված են բավարար բացահայտումներ հաշվապահական հաշվառման այն հիմունքի վերաբերյալ, որոնց հիման վրա պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունները, այնուհանդերձ, աուդիտորը կարող է տեղին համարել ԱՄՍ 706-ի[[397]](#footnote-397) համաձայն (վերանայված) աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *«Հանգամանքի շեշտադրում»* պարբերություն՝օգտագործողների համար ընդգծելու հաշվապահական հաշվառման այդ այլընտրանքային հիմունքը և դրա կիրառման պատճառները։

#### Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, սակայն առկա է էական անորոշություն

(Տես՝ պարագրաֆներ 22-23-րդ)

Ա28 Էական անորոշության բացահայտումը այն հարցն է, որը կարևոր է օգտագործողներին ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար։ Առանձին բաժնի կիրառումը այնպիսի վերնագրով, որը վկայակոչում է այն փաստին, որ առկա է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ զգուշացնում է օգտագործողներին այդ հանգամանքի մասին։

Ա29 Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են հաղորդակցությունների ցուցադրական օրինակներ, որոնք պետք է ներառվեն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք են հանդիսանում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ները)։ Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ՖՀՄՍ-ները չեն, սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում ներկայացված հաղորդակցությունների ցուցադրական օրինակները կարող են հարմարեցվել՝ արտացոլելու ֆինանսական հաշվետվողականության մեկ այլ հիմունքների կիրառումը ստեղծված հանգամանքներում։

Ա30 Պարագրաֆ 22-ով սահմանվում է այն նվազագույն տեղեկատվությունը, որը պետք է ներկայացնել աուդիտորի եզրակացությունում նկարագրված յուրաքանչյուր հանգամանքի դեպքում։ Աուդիտորը կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն պահանջվող հաղորդակցությունները լրացնելու համար, օրինակ՝ բացատրելու,

* որ էական անորոշության առկայությունը հիմնարար է օգտագործողների համար հասկանալու ֆինանսական հաշվետվությունները [[398]](#footnote-398),
* թե հարցին ինչպիսի անդրադարձ է կատարվել աուդիտի ընթացքում (տես՝ պարագրաֆ Ա1)։

Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է էական անորոշության բավարար բացահայտում (տես՝ պարագրաֆ 22)

Ա31 Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 1-ը ներկայացնում է աուդիտի եզրակացության օրինակ, երբ աուդիտորը հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի ղեկավարության կիրառման վերաբերյալ ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց, սակայն առկա է էական անորոշություն, որի վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է բավարար բացահայտում։ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Հավելվածը նաև ներառում է անընդհատության հիմունքի հետ կապված բոլոր կազմակերպությունների համար աուդիտորի եզրակացության շարադրանքի ցուցադրական օրինակ՝ նկարագրելու անընդհատության հետ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվություն կրող անձանց և աուդիտորի համապատասխան պարտականությունները:

Ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում (տես՝ պարագրաֆ 23)

Ա32. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 2-ը և Ցուցադրական օրինակ 3-ը հանդիսանում են աուդիտորի եզրակացությունների օրինակներ, որոնք պարունակում են վերապահումով կարծիք և բացասական կարծիք համապատասխանաբար, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման համապատասխանության վերաբերյալ, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում։

Ա33. Այնպիսի իրավիճակներում, որտեղ առկա են բազմաթիվ անորոշություններ, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվությունների համար որպես ամբողջություն, աուդիտորը կարող է տեղին համարել բացառիկ դեպքերում արտահայտել կարծիքից հրաժարում՝ չներառելով պարագրաֆ 22-ով պահանջվող հաղորդակցությունները։ ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) այս հարցի վերաբերյալ տրամադրում է ուղեցույց[[399]](#footnote-399)։

Հաղորդակցումը կարգավորող մարմինների հետ (տես՝ պարագրաֆներ 22-23-րդ)

Ա34. Այն դեպքում, երբ կարգավորվող կազմակերպության աուդիտորը դիտարկում է, որ կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել հղում անընդհատության հարցերի վերաբերյալ, ապա այդ դեպքում աուդիտորի համար կարող է ծագել պարտականություն՝ այդ հարցը ներկայացնել կարգավորող կամ իրավասու կամ վերահսկող մարմնին, որը կիրառելի է։

Ղեկավարության կողմից գնահատում կատարելու կամ այդ գնահատումն ընդլայնելու չկամություն (տես՝ պարագրաֆ 24)

Ա35. Որոշ դեպքերում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել պահանջելու ղեկավարությանը կատարելու կամ ընդլայնելու իր գնահատումը։ Եթե ղեկավարությունը չի ցանկանում այդպես վարվել, ապա կարող է տեղին լինի աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտել վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, քանի որ աուդիտորը հնարավոր է չկարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ, օրինակ՝ ձեռք բերել աուդիտորական ապացույց ղեկավարության կողմից ձեռնարկված ծրագրերի կամ այլ մեղմացնող գործոնների առկայության վերաբերյալ։

### Հավելված

(Տես՝ պարագրաֆներ Ա29, Ա31-Ա32)

#### Անընդհատությանը վերաբերող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

* Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորի եզրակացությունը ներառում է չձևափոխված կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է
* Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորի եզրակացությունը ներառում է վերապահումով կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորի եզրակացությունը ներառում է բացասական կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններում բաց են թողնված էական անորոշության վերաբերյալ պահանջվող բացահայտումները

#### Ցուցադրական օրինակ 1

#### Չձևափոխված կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը[[400]](#footnote-400) չի կիրառվում),
* ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210[[401]](#footnote-401)-ի համաձայն,
* աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող վարքագծի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ։ Էական անորոշության վերաբերյալ բացահայտումը բավարար կերպով ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվություններում,
* առանցքային աուդիտորական հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
* աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

#### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[402]](#footnote-402)

#### Կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում *(*կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքը ու դրամական միջոցների հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ների)։

#### Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ` մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն

Ձեր ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից Ծանոթագրություն 6-ի վրա, որտեղ նշվում է, որ Ընկերությունը կրել է xxx գումարի զուտ կորուստ 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա ընթացքում, և այդ ամսաթվի դրությամբ Ընկերության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցել են իր ընդհանուր ակտիվները xxx գումարի չափով։ Ինչպես նշված է Ծանոթագրություն 6-ում, այս դեպքերը կամ իրավիճակները, ի թիվս Ծանոթագրություն 6-ում նշված այլ հարցերի, ցույց են տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ։ Մեր կարծիքը չի ձևափոխվել այս հարցի կապակցությամբ։

#### Առանցքային աուդիտորական հարցեր

Առանցքային աուդիտորական հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։ Ի լրումն *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ներքո ներկայացված հարցերն առանցքային աուդիտորական հարցեր են, որոնք հաղորդակցում ենք մեր եզրակացությունում։

*[Ներկայացնել առանցքային աուդիտորական* *հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ “Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը”]**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 720-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության համաձայն – տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Ղեկավարության և կառավարման լիազոր անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[403]](#footnote-403)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]21*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը][[404]](#footnote-404)*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի գործընկերն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

#### Ցուցադրական օրինակ 2

#### Վերապահումով կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),
* ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող վարքագծի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ։ Ֆինանսական հաշվետվություններին կից X Ծանոթագրությունում բացահայտված է ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների ծավալը, ընդհանուր ֆինանսավորումը և ֆինանսավորման մարման ժամկետը, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում բացահայտում դրանց ազդեցության կամ վերաֆինանսավորման հնարավորության վերաբերյալ, ինչպես նաև այս իրավիճակը չեն բնութագրում որպես էական անորոշություն,
* ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են էական անորոշության հետ կապված ոչ բավարար բացահայտման պատճառով։ Աուդիտորի կողմից արտահայտվել է վերապահումով կարծիք, քանի որ, ըստ աուդիտորի եզրահանգման, ոչ բավարար բացահայտման ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական է, սակայն ո՛չ համատարած,
* առանցքային աուդիտորական հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
* աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[405]](#footnote-405)**

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «*Վերապահումով կարծիքի հիմք*»բաժնում նշված տեղեկատվության ոչ լիարժեք բացահայտման, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Ինչպես ներկայացված է X Ծանոթագրությունում, Ընկերության ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների մարման ժամկետները ավարտվում են և չմարված գումարները ենթակա են վճարման 20X2 թվականի մարտի 19-ին։ Ընկերությունը չի կարողացել երկարաձգել մարումը կամ ստանալ փոխարինող ֆինանսավորում: Այս իրավիճակը ցույց է տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվություններում այս հարցը բավարար կերպով չի բացահայտվել։

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ` մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է համաձայն ԱՄՍ 720-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]*

**Առանցքային աուդիտորական հարցեր**

Առանցքային աուդիտորական հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։ Ի լրումն *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ներքո ներկայացված հարցերն առանցքային աուդիտորական հարցեր են, որոնք հաղորդակցում ենք մեր եզրակացությունում։

*[Ներկայացնել առանցքային աուդիտորական* *հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

**Ղեկավարության և կառավարման լիազոր անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[406]](#footnote-406)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]24*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը][[407]](#footnote-407)*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունը ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի գործընկերն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

#### Ցուցադրական օրինակ 3

#### Բացասական կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված չէ

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* չցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),
* ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող վարքագծի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և կազմակերպությունը դիտարկում է սնանկության գործընթացը։ Ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված չեն էական անորոշության հետ կապված պահանջվող բացահայտումները։ Արտահայտվել է բացասական կարծիք, որովհետև այսպիսի բացթողման ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և՛ էական է, և՛ համատարած,
* աուդիտորից չի պահանջվում, կամ էլ աուդիտորը չի որոշել առանցքային աուդիտորական հարցեր ներկայացնել ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
* աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և բացասական կարծիք առաջացնող հարցը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[408]](#footnote-408)**

**Բացասական կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, մեր եզրակացության «*Բացասական կարծիքի հիմք*» բաժնում նշված տեղեկատվության բացթողման պատճառով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ *չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Բացասական կարծիքի հիմք**

Ընկերության ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների ժամկետները ավարտվել են, և չմարված գումարները ենթակա էին վճարման 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին։ Ընկերությունը չի կարողացել երկարաձգել մարումը կամ ստանալ փոխարինող ֆինանսավորում, և դիտարկում է նախաձեռնել սնանկության գործընթաց: Այս իրավիճակը ցույց է տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվություններում այս հարցը բավարար կերպով բացահայտված չէ։

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ` մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար։

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 7-ը: Ցուցադրական օրինակ 7-ի այլ տեղեկտավության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]*

**Ղեկավարության և կառավարման լիազոր անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[409]](#footnote-409)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]27*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը][[410]](#footnote-410)*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 580

## ԳՐԱՎՈՐ ՀԱՎԱՍՏՈՒՄՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները........................................................................ 1-2

Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ............... 3-4

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 5

**Նպատակները**......................................................................................... 6

**Սահմանումներ**........................................................................................ 7-8

**Պահանջները**

Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ............. 9

Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների

մասին...................................................................................................... 10-12

Այլ գրավոր հավաստումներ...................................................................... 13

Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում ներկայացվող ժամանակա-

շրջանը (ժամանակաշրջանները)................................................................. 14

Գրավոր հավաստումների ձևը.................................................................... 15

Կասկածներ` կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության և

պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումների հետ............. 16-20

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 ժամանակա-շրջանը (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

1. Աուդիտորական ապացույցները այն տեղեկություններն են, որ օգտագործվում են աուդիտորի կողմից այն եզրահանգումների կատարման համար, որոնց վրա հիմնվում է աուդիտի եզրակացությունը:[[411]](#footnote-411) 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):
2. 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

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

### Նպատակները

1. 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 ապացույները 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

1. 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:

1. 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

1. Աուդիտորը գրավոր հավաստումներ պետք է պահանջի ֆինանսական հաշվետվությունների համար համապատասխան պարտականություններ ունեցող, ինչպես նաև խնդրո առարկային քաջատեղյակ ղեկավարությունից (hղում` պար. Ա2-Ա6):

#### Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների մասին

*Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը*

1. 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[[412]](#footnote-412) պայմանների հիման վրա նշված հաշվետվությունների ճշմա­րիտ ներկայացման պարտականությունը (hղում` պար. Ա7-Ա9, Ա14, Ա22):

*Տրամադրվող տեղեկատվությունը և գործարքների ամբողջականությունը*

1. 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[[413]](#footnote-413), և

(բ) բոլոր գործարքները գրանցվել են և արտացոլված են ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում` պար. Ա7-Ա9, Ա14, Ա22):

*Ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը գրավոր հավաստումներում*

1. 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

1. 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 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)

1. 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

1. 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*

1. 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):

AUDITING

1. 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):
2. 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[[414]](#footnote-414) համապատասխան` հաշվի առնելով սույն ԱՄՍ-ի 20-րդ պարագրաֆի պահանջը:

*Պահանջված, սակայն չտրամադրված գրավոր հավաստումները*

1. 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 վերագնահատում 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 պատասխանատվության վերաբերյալ գրավոր հավաստումները*

1. 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)

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,[[415]](#footnote-415) 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 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:[[416]](#footnote-416) 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 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:[[417]](#footnote-417)

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:[[418]](#footnote-418) Հնարավոր է, որ աուդիտորը բացահայտի 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:[[419]](#footnote-419)

Ա27. Աուդիտորին ներկայացված գրավոր բացատրության հետագա փոփոխումը անպայմանորեն չի նշանակում, որ ղեկավարություն 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 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[[420]](#footnote-420) 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[[421]](#footnote-421) 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):
* [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):]

Ղեկավարություն Ղեկավարություն

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 600

## ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ – ԽՄԲԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ (ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԲԱՂԱԴՐԻՉԻ ԱՈՒԴԻՏՈՐՆԵՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԸ)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ստանդարտի շրջանակները........................................................... 1-6

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................. 7

**Նպատակները**....................................................................................... 8

**Սահմանումներ**..................................................................................... 9-10

**Պահանջները**

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 համապատաս-

խանության գնահատում.......................................................................... 42-45

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ 46-49

Փաստաթղթավորումը............................................................................ 50

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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 համապատասխա-

նության 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 աուդիտորների: 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[[422]](#footnote-422), 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:[[423]](#footnote-423) Խմբի աուդիտի դեպքում այն ներառում է նաև այն հանգամանքը, որ բաղադրիչի աուդիտորը չի հայտնաբերի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվու­թյունում առկա սխալները, որոնք կարող են հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական սխալի, և այն ռիսկը, որ խմբի աուդիտի թիմը չի հայտնաբերի այդ սխալը: Սույն ԱՄՍ-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

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

### Նպատակները

1. Աուդիտորի նպատակներն են.

(ա) որոշել` արդյո՞ք հանդես գալ, որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր, և

(բ) որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր հանդես գալու դեպքում.

1. բաղադրիչի աուդիտորներին հստակորեն տեղեկացնել բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ նրանց աշխատանքի ծավալի և ժամկետների մասին, և
2. 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

1. Սույն ԱՄՍ-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 հանրագումարի 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):

1. <<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

1. 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:[[424]](#footnote-424) 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

1. 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):
2. Եթե խմբի աուդիտի ղեկավարը եզրակացնում է, որ`

(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 կարծիքից[[425]](#footnote-425) 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*

1. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է համաձայնեցնի խմբի աուդիտի առաջադրանքը ԱՄՍ 210-ի[[426]](#footnote-426) պահանջներին (հղում` պար. Ա20-Ա21):

#### Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան

1. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է սահմանի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը` համաձայն ԱՄՍ 300-ի պահանջների:[[427]](#footnote-427)
2. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է վերանայի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և խմբի աուդիտի պլանը (հղում` պար. Ա22):

#### Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ

1. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկը` ձեռք բերելով պատկերացում հաստատության և նրա միջավայրի վերաբերյալ:[[428]](#footnote-428) Խմբի աուդիտի թիմը պետք է.

(ա) զարգացնի պատկերացումները խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի, ներառյալ համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ, որը ձեռք է բերվել հանձարարության ստանձնման կամ շարունակման փուլում, և

(բ) պատկերացում կազմի համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարու­թյունները (հղում` պար. Ա23-Ա29):

1. 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[[429]](#footnote-429) (հղում` պար. Ա30-Ա31):

#### Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ

1. 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, այդյոք նա անկախ է (հղում` պար. Ա37),

(բ) արդյոք 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):

1. 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

1. 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 կազդի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող որոշումների վրա, ապա նշված գործարքների դասերի, հոդվածների 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):

1. 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):
2. 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

1. Աուդիտորը պետք է մշակի և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ, որպեսզի արտացոլի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը:[[430]](#footnote-430) 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):
2. 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 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

1. 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:
2. 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

1. Բաղադրիչների նկատմամբ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն, խմբի աուդիտի թիմը պետք է իրականացնի վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով (հղում` պար. Ա50):
2. 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

1. 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

1. 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

1. 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:
2. 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:
3. 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):
4. Եթե բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը չի պատրաստվել խմբի կողմից կիրառվող միևնույն հաշվապահական քաղաքականության հիման վրա, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակով:
5. 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:
6. Եթե խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բաղադրիչի ֆինան­սական հաշվետվությունները, որոնց հաշվեփակման ամսաթիվը տարբեր­վում է խմբի հաշվեփակման ամսաթվից, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի:

#### Հետագա դեպքեր

1. 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:
2. 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

1. 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:

1. 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*

1. 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):

1. Եթե խմբի աուդիտի թիմը եզրակացնում է, որ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքը բավարար չէ, խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե ինչ լրացուցիչ ընթացակարգեր պետք է իրականացվեն, և դրանք պետք է իրականացվեն խմբի աուդիտի թիմի, թե՞ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից:

*Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափություն և համապատասխանություն*

1. Աուդիտորը պարտավոր է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի աուդիտի ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի մակարդակ, որը թույլ կտա աուդիտորին հանգել ողջամիտ եզրակացությունների` աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:[[431]](#footnote-431) Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի, թե աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբման գործընթացում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերից, խմբի աուդիտի թիմի կողմից իրականացված աշխատանքներից և բաղադրիչի աուդիտորների կողմից բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից (հղում` պար. Ա62):

1. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի խմբի ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վրա չճշգրտված սխալների ազդեցությունը (որը բացահայտվել է խմբի աուդիտի թիմի կամ հաղորդվել է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից) և այն հանգամանքները, որոնք թույլ չեն տվել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ (հղում` պար. Ա63):

#### Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ

*Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության հետ*

1. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե ներքին վերահսկողության ո՞ր բացահայտված թերությունները պետք է հաղորդի կառավարման մարմնին և խմբի ղեկավարությանը` համաձայն ԱՄՍ 265-ի:[[432]](#footnote-432) Նման որոշումը հիմնավորելիս, խմբի աուդիտի թիմը պետք է հաշվի առնի.

(ա) համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի կողմից բացահայտված թերությունները,

(բ) բաղադրիչների վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի կողմից բացահայտված թերությունները,

(գ) վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ բաղադրիչի աուդիտորների կողմից խմբի աուդիտի թիմին հաղորդված թերությունները:

1. Եթե խարդախություն է բացահայտվել խմբի աուդիտի թիմի կողմից կամ հաղորդվել բաղադրիչի աուդիտորի կողմից (պարագրաֆ 41(ը)), կամ տեղեկա­տվութ­յունը մատնանշում է, որ խարդախությունը կարող է գոյություն ունենալ, խմբի աուդիտի թիմը պետք է այդ մասին ժամանակին տեղեկացնի խմբի ղեկավարության համապա­տասխան մակարդակին, որպեսզի խարդա­խութ­յան կանխարգելման և բացահայ­տ­ման համար պատասխա­նա­տուները ժամանակին տեղեկացվեն (հղում` պար. Ա64):
2. 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*

1. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է հետևյալ հարցերի վերաբերյալ հաղորդակցվի կառավարման մարմնի հետ, ի լրումն ԱՄՍ 260-ով[[433]](#footnote-433) 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

1. Խմբի աուդիտի թիմը աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ներառի[[434]](#footnote-434)`

(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 ապրանք­ների 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[[435]](#footnote-435)): 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)

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.[[436]](#footnote-436)

#### Առաջադրանքի ստանձնում և շարունակում

*Պատկերացում 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,
* 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 անհնարօնության 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:[[437]](#footnote-437) 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,

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:[[438]](#footnote-438) 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,
* խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար պարտադիր և այլ բացահայտումների պահանջները` ներառյալ.
  + Սեգմենտների 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 սեգմենտային 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:[[439]](#footnote-439) 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 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:[[440]](#footnote-440) 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,
* 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,[[441]](#footnote-441)
* 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`[[442]](#footnote-442)

* 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 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 նկատմաբ 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:

Արդյո՞ք բաղադրիչը ունի առանձին ֆինանսական կարևորություն խմբի համար (ä³ñµ. 26)

Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկել\* (պար. 26)

Այո

Ոչ

Արդ*յո*՞ք բաղադրիչը հնարավոր է, որ ներառի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ, ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից (պար. 27)

Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկել\* կամ աուդիտի ենթարկել մեկ կամ մի քանի հոդվածների մնացորդներ, գործարքների դասեր կամ բացահայտումներ, որոնք առնչվում են նշանակալից ռիսկին, կամ հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր կիրառել հավանական ռիսկի վերաբերյալ(պար. 27)

Այո

Ոչ

Խմբի մակարդակով իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր այն բաղադրիչների համար, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն (պար. 28)

Արդյո՞ք պլանավորված տիրույթը այնպիսին է, որ կարելի է խմբի աուդիտի վերաբերյալ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ(պար. 29)

Ðաղորդակցվել բաղադրիչի աուդիտորների հետ (պար. 40)

Այո

Ոչ

Ոչ

Լրացուցիչ ընտրված բաղադրիչների համար.

Աուդիտի ենթարկել բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունը,\*

Աուդիտի ենթարկել մեկ կամ մի քանի հոդվածների մնացորդներ, գործարքների դասեր կամ բացահայտումներ, կամ

դիտարկել բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունը, կամ

հատուկ ընթացակարգեր իրականացնել (պար. 29)

\* 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 նկատամամբ 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 ֆինանասական 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[[443]](#footnote-443) կամ ԴԱՄՍ 2410-ի[[444]](#footnote-444), 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:

Կարևոր բաղադրիչի կամ բացահայտված նշանակալից ռիսկի 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 հանձարարության 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 ԱՄՍ-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:[[445]](#footnote-445)

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:

*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 կարդացել է բաղադրիչի 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին հաշվեփակված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և վերանայել բաղադրիչի վերաբերյալ խմբի ղեկավարության կողմից պահպանվող համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվությունը:

Խմբի աուդիտի ղեկավարության դատողությամբ, բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու տվյալ սահմանափակումը էական է, սակայն ոչ համատարած:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

#### Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[446]](#footnote-446)

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:

*Ղեկավարության[[447]](#footnote-447) պատասխանատվությունը*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվութ­յունների միջազգային ստանդարտների համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար[[448]](#footnote-448): 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[[449]](#footnote-449) համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողութ­յան արդյու­նավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար[[450]](#footnote-450): 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:

*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]

Եթե, խմբի աուդիտի ղեկավարի դատողությամբ, բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու սահմանափակումը էական է և համատարած, խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է հրաժարվի կարծիքից` համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա23)

#### Հարցերի օրինակներ, որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմը ձեռք է բերում պատկերացումներ

Օրինակները ընդգրկում են հարցերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հարցերն են տեղին յուրաքանչյուր խմբի աուդիտի 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 հոդվածների մնացորդների հաշվանցում խմբի մակարդակով,
* ժամկետների մոնիթորինգի գործընթաց և բաղադրիչի կողմից ստացված ֆինան­սական տեղեկատվության ճշտության և ամբողջականության գնահատում,
* կենտրոնացված ՏՏ համակարգ, որը վերահսկվում է միևնույն ընդհանուր ՏՏ վերահսկողության համակարգով ամբողջ խմբի կամ նրա մասերի համար,
* ՏՏ համակարգի վերահսկողության գործողություններ, որոնք նույնն են ամբողջ խմբի կամ մասի համար,
* վերահսկողության մոնիթորինգ` ներառյալ ներքին աուդիտի և ինքնագնահատ­ման ծրագրերի գործառույթները,
* հետևողական քաղաքականություն և ընթացակարգեր` ներառյալ խմբի ֆինանսա­կան հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկը,
* համախմբային ծրագրեր, ինչպիսիք են վարքագիրքը և խարդախության կանխարգելման ծրագրերը:
* բաղադրիչի ղեկավարության իրավունքների ու պատասխանատվության գնահատման համաձայնեցում:

1. Ներքին աուդիտը կարելի է դիտարկել որպես համախմբային վերահսկողության մի մաս, օրինակ, երբ ներքին աուդիտի գործառույթը կենտրոնացված է: ԱՄՍ 610[[451]](#footnote-451)-ը դիտարկում է խմբի աուդիտի թիմի կողմից ներքին աուդիտորի հմտության և անկողմ­նա­կալության գնահատումը, եթե ցանկանում է օգտագործել նրանց աշխատանքը:

Համախմբման գործընթաց

1. 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 սեգմենտների որոշման գործընթացը սեգմենտային 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,
* 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 ՏՏ 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, գուդվիլի ամորտիզացիայի ընթացակարգեր (եթե կիրառելի է) և գուդվիլի 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 դիվիդենտների փոփոխությունների նկատմամբ և արտարժութային 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 հոդվածների 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 հանձարարությունները: Մենք Ձեզ տեղեկացնում ենք, որ ի վիճակի չենք բավարարել հետևյալ հանձարարությունները [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 կազմա­կեր­պության] 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 ԱՄՍ-ով պարտադիր հարցերը, որոնք պետք է հաղորդակցվեն բաղադրիչի աուդիտորին, ներկայացված են շեղատառով:*

Հարցեր, որոնք անհրաժեշտ են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքների պլանավորման համար`

* *բաղադրիչի աուդիտորին պահանջ առ այն, որ նա` գիտակցելով թե ինչ համա­տեքս­տում 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 գործառույթների 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:*

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 610

## ՆԵՐՔԻՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐՆԵՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները………………………………………………………… 1-2

Ներքին աուդիտի և արտաքին աուդիտորի միջև փոխհարաբերություն… 3-4

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը……………………………………………………… 5

Նպատակները………………………………………………………………………. 6

Սահմանումներ……………………………………………………………………… 7

Պահանջները

Որոշումը` օգտագործել արդյոք ներքին աուդիտորների աշխատանքը և որքանով այն օգտագործել..............………………………………………………………… 8-10

Ներքին աուդիտորների առանձնահատուկ աշխատանքի օգտագործումը.. 11-12

Փաստաթղթավորում………………………………………………………..………… 13

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

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[[452]](#footnote-452)-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

1. 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):
2. 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

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

### Նպատակները

1. 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:

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-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

1. 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:

1. 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):

1. 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

1. 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):
2. 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

1. 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[[453]](#footnote-453):

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

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

Ա1. Ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 315[[454]](#footnote-454)-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 հրահանգներին և այլ ներքին պահանջներին,
  + 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

* + ադյոք 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 հոգածություն

* + 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,
  + հոդվածների 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 620

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ 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[[455]](#footnote-455)-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[[456]](#footnote-456)-ով:

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար

1. Միայն աուդիտորն է պատասխանատվություն կրում արտահայտվող աուդիտորա­կան կարծիքի համար, և այդ պատասխանատվությունը չի նվազում աուդիտորի կողմից աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումից: Այնուամենայնիվ, եթե 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

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

### Նպատակները

1. 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

1. 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[[457]](#footnote-457) 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) ղեկավարության 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:

### Պահանջները

#### Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը

1. 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

1. 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

1. 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

1. 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

1. 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

1. Աուդիտորը պետք է գնահատի աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի հաապատաս­խանությունը 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):

1. 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

1. 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):
2. Եթե աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ հղում է կատարում աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին, քանի որ այդիսի 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))

1. 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, արվեսի գործերի, հնությունների, ոչ նյութական ակիվների, 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:
2. 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 այնպիսին­ներում, 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 բանիմա­ցության պահանջների հետ, կարող են օժանդակել աուդիտորին դատողության իրականացման հարցում[[458]](#footnote-458):
3. 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)

1. 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 աուդիորական կարծիք կազ­մելու ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատումը:
2. 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 ղեկավությունը 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, եթե այդպիսիք առկա են, նույնպես կարող են նվազեցնել էական խեղաթյուրման ռիսկը:
3. 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[[459]](#footnote-459): Հետագայում աուդիտորից պահանջվում է պարզել առաքելության իրականացման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամանակացույցը և ծավալները[[460]](#footnote-460): 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:
4. 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[[461]](#footnote-461),
   * քննարկումներ նմանատիպ առաքելությունեեր իրականացրած աուդիտորների հետ:
5. Այլ դեպքերում, այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կամ ընտրել օգտագործել աուդիտորի փորձագետ` բավարար համապատաս­խան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելուն 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:
6. 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[[462]](#footnote-462)-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:)*

1. 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,
   * 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))

1. 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[[463]](#footnote-463)-ի կամ ազգային պահանջների, որոնք նվազագույնը նույնքան խիստ են[[464]](#footnote-464): 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:
2. Աուդիտորի արտաքին փորձագետը չի հանդիսանում առաքելության թիմի անդամ և չի ենթարկվում որակի վերահսկողության քաղաքականությանը և ընթացակար­գերին` համաձայն ՈՎՄՍ 1[[465]](#footnote-465)-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:
3. Առաքելության թիմերը իրավասու են վստահել ընկերության որակի վերահսկողու­թյան համակարգին` բացառությամբ այն դեպքի, երբ ընկերության կամ այլ կողմերի կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը այլ բան է ենթադրում[[466]](#footnote-466): 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,
   * 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)

1. 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:
2. 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):
3. 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:
4. 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:
5. 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:
6. 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 ընդւոնելի 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:
7. 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 հարաբերությա մասին:

#### Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնում (հղում` պար. 10)

1. Աուդիտորը կարող է տեղեկանալ աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի վերաբերյալ Ա7 պարագրաֆի մեջ նկարագրված միջոցներով կամ այդ փորձագետի հետ քննարկումների միջոցով:
2. 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)

1. 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:
2. Պարագրաֆ 8-ում նշված խնդիրները կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև համաձայնության մանրամասների և պաշտոնա­կա­նու­թյան մակարդակի վրա, այդ թվում նրա վրա, թե արդյոք արժե, որ համա­ձայ­նությունը 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:
3. 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:
4. 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 ընթացա­կար­գերը, 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))

1. 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))

1. 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

1. 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, բացաությամբ եթե դրա հակառակի մասին կա համաձայնություն:

*Հաղորդակցում*  (հղում` պար. 11(գ))

1. 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))

1. 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: Կազկակերպությունը կարող է նաև պահանջել, որպեսզի գաղտնիության առանձին դրույթներ համաձայնեցվեն աուդիտորի արտաքին փորձագետների հետ:

#### Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը (հղում` պար. 12)

1. 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 տվյալնեը և եզրահանգումները* (հղում` պար. 12(ա))

1. 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:
2. 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 քննարկաման վրա:

*Ենթադրություններ, մեթոդներ և աղբյուրի տվյալներ*

#### Ենթադրություններ և մեթոդներ (հղում` պար. 12(բ))

1. 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:
2. ԱՄՍ 540[[467]](#footnote-467)-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:
3. 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))

1. 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:
2. 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)

1. 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[[468]](#footnote-468):

#### Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության մեջ (հղում` պար. 14-15)

1. Որոշ դեպքերում օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել հղում կատարել աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին, օրինակ` հանրային ոլորտում թափանցիկության նպատակով:
2. 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 թույտվությունը` 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,
  + 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:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 700 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

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

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**[Ներածություն](#_Toc476393997)**

[Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը 1-4](#_Toc476393998)

[Ուժի մեջ մտնելը……………………………………………………………………………………..5](#_Toc476393999)

[**Նպատակը** **6**](#_Toc476394000)

[**Սահմանումներ** **7-9**](#_Toc476394001)

[**Պահանջներ**](#_Toc476394002)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում 10-15](#_Toc476394003)

[Կարծիքի ձևը 16-19](#_Toc476394004)

[Աուդիտորի եզրակացությունը 20](#_Toc476394005)

[Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորի եզրակացություն ……. 21-49](#_Toc476394006)

[Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն… …..50](#_Toc476394007)

[Աուդիտորի եզրակացությունը՝ միաժամանակ և կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ 51-52](#_Toc476394008)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն 53-54](#_Toc476394009)

[**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**](#_Toc476394010)

[Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները Ա1-Ա3](#_Toc476394011)

[Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում Ա4](#_Toc476394012)

[Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի Ա5](#_Toc476394013)

[Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում Ա6](#_Toc476394014)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը Ա7-Ա9](#_Toc476394015)

[Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն …Ա10-Ա15](#_Toc476394016)

[Կարծիքի ձևը Ա16-Ա17](#_Toc476394017)

[Աուդիտորի եզրակացությունը Ա18-Ա19](#_Toc476394018)

[Աուդիտորի եզրակացությունը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ Ա20-Ա69](#_Toc476394019)

[Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն Ա70-Ա75](#_Toc476394020)

[Աուդիտորի եզրակացություն կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի մասին Ա76-Ա77](#_Toc476394021)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն Ա78-Ա84](#_Toc476394022)

[**Հավելված**](#_Toc476394023)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ](#_Toc476394024)

[Ցուցադրական օրինակ 1](#_Toc476394025)

[Ցուցադրական օրինակ 2](#_Toc476394026)

[Ցուցադրական օրինակ 3](#_Toc476394027)

[Ցուցադրական օրինակ 4](#_Toc476394028)

«*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*» Աուդիտի միջազգային ստանդարտ ԱՄՍ 700-ը (վերանայված) պետք է ընթերցել «*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) սահմանում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս: Միաժամանակ, այն նաև սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ներկայացվող աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը:
2. ԱՄՍ 701-ը[[469]](#footnote-469) սահմանում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնելու աուդիտի առանցքային հարցերը: ԱՄՍ 705[[470]](#footnote-470)-ը (վերանայված) և ԱՄՍ 706[[471]](#footnote-471)-ը (վերանայված) սահմանում են, թե ինչպես են փոխվում աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորն աուդիտորի եզրակացության մեջ արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանքի» պարբերություններ: Այլ ԱՄՍ-ները ևս, պարունակում են աուդիտորի եզրակացության նկատմամբ կիրառվող պահանջներ, որոնք կիրառելի են այդ եզրակացությունը հրապարակելիս:
3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի նկատմամբ: ԱՄՍ 800-ը[[472]](#footnote-472) անդրադառնում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն: ԱՄՍ 805-ը[[473]](#footnote-473) նույնպես անդրադառնում է հատուկ նկատառումներին, որոնք վերաբերում են առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին: Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է նաև այն աուդիտների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում են ԱՄՍ 800 կամ ԱՄՍ 805-ը։
4. Սույն ստանդարտի պահանջները նպատակ ունեն մի կողմից ամրագրելու հետևողական և համադրելի աուդիտորի եզրակացություն ունենալու անհրաժեշտությունը, մյուս կողմից՝ նպաստելու այդ հաշվետվողականության արժեքի բարձրացմանը՝ աուդիտորի եզրակացությունում ներառվող տեղեկատվությունն օգտագործողների համար առավել տեղին դարձնելու միջոցով։ Թեև սույն ստանդարտը պահանջում է աուդիտի հաշվետվողական համակարգում պահպանել հետևողականություն, այնուհանդերձ նաև ընդունում է, որ այն պետք է ճկուն լինի՝ ներառելու առանձին իրավահամակարգերին բնորոշ յուրահատուկ հանգամանքները: Աուդիտորի եզրակացության հետևողական պահպանումը, երբ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, համաշխարհային շուկայում բարձրացնում է աուդիտի նկատմամբ վստահությունը՝ հեշտացնելով համընդհանուր ընդունված ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի հատկորոշելիությունը: Ի լրումն, աուդիտը նաև օգնում է օգտագործողներին առավել լավ հասկանալ աուդիտի ենթակա կազմակերպությանը և հատկորոշել ոչ սովորական հանգամանքները, եթե դրանք տեղի են ունենում:

#### Ուժի մեջ մտնելը

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարած եզրահանգումների արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,

բ) աուդիտորի գրավոր եզրակացությունում հստակ արտահայտել այդ կարծիքը:

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները`

***Ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ՝*** ընդհանուր նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ:

***Ընդհանուր նպատակի հիմունքներ***՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որոնք նախագծված են բավարարելու մեծ թվով օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ ունեցած ընդհանուր կարիքները: Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները կարող են լինել կա՛մ ճշմարիտ ներկայացման կա՛մ համապատասխանության հիմունքներ:

***«Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ»*** տերմինն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, ինչպես նաև`

* ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար, ի լրումն հիմունքների շրջանակներում պահանջվող կոնկրետ բացահայտումների, կարող է անհրաժեշտություն առաջանա ղեկավարության կողմից ներկայացնել նաև այլ բացահայտումներ, կամ
* ուղղակիորեն ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար ղեկավարության համար հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա շեղվել հիմունքների որոշ պահանջից: Այնուհանդերձ, նման անհամապատասխանությունները թույլատրվում են բացառիկ դեպքերում:

***«Համապատասխանության հիմունքներ»*** տերմինն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, սակայն չեն պարունակում վերոնշյալ երկու կետերի դրույթները[[474]](#footnote-474):

***Չձևափոխված կարծիք՝*** աուդիտորի կարծիքը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան[[475]](#footnote-475):

1. Սույն ԱՄՍ-ում հղումը *«ֆինանսական հաշվետվություններին»* նշանակում է *«ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը»[[476]](#footnote-476)*: Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները հատկորոշում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը և այն, թե ինչն է կազմում ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը։
2. Սույն ԱՄՍ-ում հղումը «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին» նշանակում է Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ներ)*, իսկ հղումը *«Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին»*` Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (ՀՀՀՀՄՍ-ներ):*

### Պահանջներ

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում

1. Աուդիտորը պետք է ձևավորի կարծիք` արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն[[477]](#footnote-477), [[478]](#footnote-478):
2. Կարծիք ձևավորելու նպատակով աուդիտորը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ անկախ նրանից, արդյոք դրանք առաջացել են սխալի, թե խարդախության հետևանքով: Նշված եզրահանգումը պետք է հաշվի առնի`

ա) աուդիտորի եզրահանգումը` ԱՄՍ 330-ի համաձայն, արդյոք ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ[[479]](#footnote-479),

բ) աուդիտորի եզրահանգումը` ԱՄՍ 450-ի համաձայն, արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն առանձին կամ միասին վերցրած էական են[[480]](#footnote-480), և

գ) 12-15 պարագրաֆներով պահանջվող գնահատումները:

1. Աուդիտորը պետք է գնահատի` արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան: Այդ գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշների դիտարկումը, այդ թվում` այնպիսի ցուցանիշների, որոնք վկայում են ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության մասին (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա3) ։
2. Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջների համատեքստում`

ա) ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականությունը: Այս գնահատումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի կազմակերպության համար տվյալ հաշվապահական հաշվառման տեղին լինելը, ինչպես նաև, որ դրանք ներկայացված են հասկանալի ձևով; (Տես՝ պարագրաֆ Ա4)

բ) ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին և տեղին է,

գ) ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումները խելամիտ են,

դ) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի: Այս գնահատումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի արդյոք.

* Տեղեկատվությունը որը պետք է ներառվեր՝ ներառվել է, և որ այդ տեղեկատվությունը պատշաճ դասակարգվել է, միավորվել կամ տարանջատվել, և բնութագրվել.
* Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական ներկայացումը խաթարվել է ներառելով ոչ տեղին տեղեկատվություն, կամ դժվարացնելով բացահայտված տեղեկատվության հասկանալիությունը: (տես՝ պարագրաֆ Ա5)

ե) ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են համապատասխան բացահայտումներ՝ հնարավորություն տալով նպատակային օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչպիսի ազդեցություն են ունեցել էական գործառնությունները և դեպքերը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա (տես` պարագրաֆ Ա6), և

զ) ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործված տերմինաբանութ-յունը,ներառյալ՝ յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվան տեղին լինելը:

1. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, 12-13 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի գնահատումները նաև պետք է ներառեն՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում։ Աուդիտորի գնահատականը՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, ներառում է դիտարկումներ ստորև ներկայացվածների վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա7-Ա9)՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, և

բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրու-թյունները, ներկայացնում են հիմքում ընկած գործառնություններն ու դեպքերն այնպես, որ հնարավոր է դառնում ապահովել ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը։

1. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով մատնանշում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները կամ պատշաճ կերպով նկարագրում են դրանք (տես՝ Ա5-Ա10 պարագրաֆները) :

#### Կարծիքի ձևը

1. Աուդիտորն արտահայտում է չձևափոխված կարծիք, երբ եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան:
2. Եթե աուդիտորը`

ա) եզրակացնում է, որ, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ

բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապա-ցույցներ` եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից,

ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորի եզրակացությունումարտահայտած կարծիքը` ԱՄՍ 705-ի համաձայն (վերանայված):

1. Եթե ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների պահանջների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում չի ապահովվում ճշմարիտ ներկայացումը, աուդիտորն այդ հարցը պետք է քննարկի կազմակերպության ղեկավարության հետ և, ելնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներից, և թե ինչպիսի լուծում է ստանում տվյալ հարցը, պետք է որոշի՝ արդյոք անհրաժեշտ է ձևափոխել աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտած կարծիքը ԱՄՍ 705-ի համաձայն (տես`պարագրաֆ Ա16) :
2. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համապատասխանու-թյան հիմունքների համաձայն, աուդիտորից չի պահանջվում գնահատել`արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, թե ոչ: Այնուհանդերձ, եթե բացառիկ հազվադեպ հանգամանքներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ նման ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված հարցի լուծումից, որոշի՝ ներկայացնել և ինչպես ներկայացնել այդ հարցը աուդիտորի եզրակացությունում (տես` պարագրաֆ Ա17):

#### Աուդիտորի եզրակացությունը

1. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է լինի գրավոր (տես` պարագրաֆ Ա18-Ա19):

#### Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորի եզրակացություն

#### *Վերնագիր*

1. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ունենա վերնագիր` հստակ նշելով, որ այն հանդիսանում է անկախ աուդիտորի եզրակացություն (տես՝ պարագրաֆ Ա20) :

*Հասցեատեր*

1. Աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ նշել, թե ում է այն ուղղված՝ հիմք ընդունելով առաջադրանքի հանգամանքները (տես` պարագրաֆ Ա21) :

*Աուդիտորի կարծիք*

1. Աուդիտորի եզրակացության առաջին բաժինը պետք է ներկայացնի աուդիտորի կարծիքը՝ վերնագրելով այն «*Կարծիք*» արտահայտությամբ։
2. Աուդիտորի հաշվետության «Կարծիք» բաժնում նաև պետք է՝

ա) նշել այն կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի,

բ) ամրագրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի,

գ) նշել ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող աուդիտի ենթարկված յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվանումը,

դ) հղում կատարել ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններին, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ շարադրանքին, և

ե) նշել ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքան-չյուր հաշվետվության ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմվել է հաշվետվությունը, կամ ժամանակաշրջանը, որին այն վերաբերում է (տես՝ պարագրաֆ Ա22-Ա23):

1. Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ աուդիտորի կարծիքում պետք է հնչեցվի ստորև նշված և իրար համարժեք համարվող արտահայտություններից որևէ մեկը, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ կանոնակարգերով՝

ա) մեր կարծիքով, կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում, […]՝ [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն, կամ

բ) մեր կարծիքով կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները […] վերաբերյալ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր` [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա19-Ա26):

1. Համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ աուդիտորի կարծիքում պետք է նշել, որ կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] (տես՝ պարագրաֆ Ա26-Ա31) :
2. Եթե աուդիտորի կողմից արտահայտած կարծիքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները, որոնց հղում է կատարվում, չեն հանդիսանում Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված ՖՀՄՍ-ները կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված ՀՀՀՀՄՍ-ները, ապա աուդիտորի կողմից արտահայտած կարծիքում պետք է հստակեցվի, թե դրանք որ իրավահամակարգի հիմունքներն են հանդիսանում։

*Կարծիքի հիմք*

1. Աուդիտորի եզրակացությունը «*Կարծիք*» բաժնից անմիջապես հետո պետք է ներառի *«Կարծիքի հիմք»* վերնագրով բաժին (տես՝ պարագրաֆ 32), որը

ա) նշում է, որ աուդիտն իրականացվել է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա33),

բ) հղում է կատարում աուդիտորի եզրակացության այն բաժնին, որտեղ նկարագրվում են ԱՄՍ-ների համաձայն ստանձնած աուդիտորի պատասխանատվությունները,

գ) ներառում է հայտարարություն այն մասին, որ աուդիտորը անկախ է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից՝ աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների համաձայն, և դրանց շրջանակներում իրականացրել է աուդիտորի այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջներին համապատասխանելու համար։ Այս հայտարարությունում պետք է նշել այն իրավահամակարգը, որին պատկանում են այդ էթիկայի պահանջները, կամ հղում կատարել Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքին (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք)* (տես՝ պարագրաֆներ Ա34-Ա39),

դ) նշել՝ արդյոք աուդիտորի կարծիքով աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը բավարար համապատասխան է՝ աուդիտորի կարծիքի հիմք հանդիսանալու համար։

*Անընդհատության հիմունք*

1. Եթե կիրառելի է, աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի ԱՄՍ 570–ի (վերանայված) [[481]](#footnote-481) համաձայն։

*Աուդիտի առանցքային հարցեր*

1. Ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում, աուդիտորը աուդիտի առանցքային հարցերը պետք է ներկայացնի աուդիտորի եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 701 ստանդարտի համաձայն։
2. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ իրավական ակտերով, ինքն է որոշում աուդիտի առանցքային հարցերը ներառել աուդիտորի եզրակացությունում, ապա աուդիտորն իրականացնում է այն ԱՄՍ 701-ի համաձայն (տես՝ պարագրաֆներ Ա40-Ա42)։

*Այլ տեղեկատվություն*

1. Եթե կիրառելի է, ապա աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի համապատասխան ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) :

*Պատասխանատվություն ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

1. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ներառի բաժին՝ *«Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*» վերնագրով: Այս պարբերության համար աուդիտորի հաշվետվությունում պետք է կիրառել այն տերմինաբանությունը, որը համապատասխանում է տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտին։ Որոշ իրավահամակարգերում պարտադիր չէ կիրառել «ղեկավարություն» տերմինը, երբեմն կիրառվում է նաև «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը (տես՝ պարագրաֆ Ա44) :
2. Աուդիտորի եզրակացության *«Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար»* բաժինը նկարագրում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ստորև ներկայացվածների համար (տես՝ պարագրաֆ Ա45-Ա48) ՝

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև կազմակերպությունում այնպիսի ներքին հսկողության համակարգի ներդրման համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար, և

բ) կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար[[482]](#footnote-482), և արդյոք հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, ինչպես նաև, եթե կիրառելի է, անընդհատության հետ կապված տեղեկատվության բացահայտման համար: Այս գնահատման համար ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ բացատրությունում պետք է նկարագրել, թե երբ է հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը համարվում տեղին (տես՝ պարագրաֆ Ա48)։

1. Ի լրումն վերը նշվածի՝ *«Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար»* բաժինը պետք է հատկորոշի այն անձանց, ովքեր պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար, եթե վերահսկում իրականացնող անձինք տարբերվում են պարագրաֆ 34-ում նշված անձանցից։ Այս դեպքում սույն բաժնի վերնագրում հարկ է նշել *«*կառավարման օղակներում գտնվող անձինք*»* տերմինը կամ այլ համապատասխան տերմին, որը կիրառելի է տվյալ իրավահամակարգում (տես՝ պարագրաֆ Ա49) ։
2. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, աուդիտորի եզրակացությունումֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվության նկարագրության շրջանակներում պետք է օգտագործվեն «այս ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ճշմարիտ ներկայացումը» կամ «ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր» արտահայտությունները` ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*

1. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ներառի *«Աուդիտորի պատաս-խանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* վերնագրով բաժին:
2. *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում պետք է նշել, որ (տես՝ պարագրաֆ Ա50) `

ա) աուդիտորի նպատակներն են`

1. ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքի, և
2. տրամադրել աուդիտորի եզրակացություն՝ ներառող աուդիտորի կարծիքը (տես՝ պարագրաֆ Ա51) ,

բ) ամրագրել, որ ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացրած աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է, և

գ) ամրագրել, որ խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ խարդախության կամ սխալի հետևանքով, և

1. նկարագրել, որ դրանք համարվում են էական, խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք, առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա, կամ[[483]](#footnote-483)
2. ներկայացնել էականության սահմանումը կամ նկարագրությունը՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան (տես՝ պարագրաֆ Ա52)։
3. Ի լրումն վերը նշվածի՝ աուդիտորի եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժինը ( հղում՝ պարագրաֆ Ա50) ՝

ա) ամրագրում է, որ որպես ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացվող աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում աուդիտորը կիրառել է մասնագիտական դատողություն և պահպանել է մասնագիտական կասկածամտություն, և

բ) նկարագրում է աուդիտի առաջադրանքը՝ ամրագրելով աուդիտորի պատասխանատվությունները՝

* 1. հատկորոշել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծել և իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք կհանդիսանան աուդիտորի կարծիք արտահայտելու համար։ Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերելու ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության չարաշահում,
  2. ձեռք բերել աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար: Այն հանգամանքներում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ միասին, աուդիտորը նաև պատասխանատու է կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք հայտնելու համար, ապա աուդիտորը պետք է բաց թողնի այն արտահայտությունը, ըստ որի աուդիտորի նպատակը կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելը չէ,
  3. գնահատել կիրառած հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը,
  4. եզրահանգել ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելը, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատել՝ արդյոք առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա։ Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, ապա աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, իսկ եթե այդ բացահայտումները բավարար չեն, ապա ձևափոխել կարծիքը։ Աուդիտորի եզրահանգումները հիմնված են մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել կազմակերպությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.
  5. երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, գնահատել ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը՝ ներառյալ բացահայտումները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործառնությունների և դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը,

գ) այն դեպքերում, երբ կիրառվում է ԱՄՍ 600[[484]](#footnote-484), նկարագրել աուդիտորի պատասխանատվությունները խմբի աուդիտի դեպքում, ամրագրելով, որ՝

1. աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար,
2. աուդիտորը պատասխանատու է խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար, և
3. աուդիտորն ամբողջությամբ պատասխանատվություն է կրում աուդիտորական կարծիքի համար։
4. Ի լրումն՝ աուդիտորի եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժինը (տես՝ պարագրաֆ Ա50) ՝

ա) սահմանում է, որ ի լրումն այլ հարցերի, աուդիտորից պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել աուդիտի առաջադրանքի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողության վերաբերող նշանակալի թերությունները,

բ) ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրում է հավաստիացում, որ աուդիտորը պահպանել է անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում է բոլոր հարաբերությունների և հարցերի մասին, որոնք, ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ աուդիտորի անկախության վրա և, որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ, և

գ) ցուցակված կազմակերպությունների, ինչպես նաև այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, որի շրջանակներում աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվում են ԱՄՍ 701-ի համաձայն, նշել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից աուդիտորը որոշում այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են։ Աուդիտորը այդ հարցերը նկարագրում է աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրությամբ կամ իրավական ակտերով չի արգելվում տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը (տես՝ պարագրաֆ Ա53)։

*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրության տեղը աուդիտորի եզրակացությունում*

1. Ինչպես պահանջվում է 39-40-րդ պարագրաֆներով, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը պետք է ներառել (տես՝ պարագրաֆ Ա54)՝

ա) աուդիտորի եզրակացության հիմնական մասում,

բ) աուդիտորի եզրակացության հավելվածում, որի դեպքում աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հղում կատարել տվյալ հավելվածին (տես՝ պարագրաֆ Ա54-Ա55),

գ) համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքում, եթե օրենսդրությամբ, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով աուդիտորին թույլատրվում է վարվել նման ձևով, որի դեպքում աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հղում կատարել տվյալ կայքին (տես՝ պարագրաֆ Ա54, Ա56-Ա57)։

1. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում հղում է կատարում ինտերնետային կայքում տեղադրված աուդիտորի պատասխանատվություների նկարագրությանը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, որ նման նկարագրությունն անդրադառնում է և համապատասխանում է սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆների պահանջներին (տես՝ պարագրաֆ Ա56)։

*Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ*

1. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններին, որոնք ներկայացվում են ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների, ապա այդ պատասխանատվությունները աուդիտորի եզրակացությունում պետք է ներկայացվեն առանձին բաժնով՝ *«Եզրակացություն այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ»* վերնագրով, կամ այլ կերպ՝ հաշվի առնելով տվյալ բաժնի բովանդակությունը, եթե այդ այլ պատասխանատվությունները չեն ներկայացնում այն նույն տեղեկատվությունը, որը ներկայացվել է հաշվետվողականության նկատմամբ ԱՄՍ-ներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվություններում։ Այս դեպքում, հաշվետվողականության նկատմամբ պատասխանատվությունները կարող են ներկայացվել միևնույն բաժնում (տես՝ պարագրաֆ Ա58-Ա60)։
2. Եթե հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվությունները ներկայացվում են ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրման միևնույն բաժնում, ապա աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ տարանջատվեն այլ պատասխանատվությունների նկարագրությունը և ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ Ա60) ։
3. Եթե աուդիտորի եզրակացությունը պարունակում է առանձին բաժին, որտեղ ներկայացվում են հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվություններ, սույն ԱՄՍ-ի 21-40-րդ պարագրաֆների պահանջները պետք է ներառվեն *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին*» վերնագրի ներքո ներկայացված բաժնում։ *«Եզրակացություն այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ»* վերնագրով բաժինը պետք է ներկայացնել *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին»* բաժնից հետո (տես՝ պարագրաֆ Ա60) ։

*Առաջադրանքի պատասխանատու*

1. Առաջադրանքի պատասխանատուի անունը պետք է նշել ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի արդյունքում ներկայացվող աուդիտորի եզրակացությունում, եթե (հազվագյուտ դեպքերում), այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը։ Հազվագյուտ դեպքերում, երբ աուդիտորը նախատեսում է աուդիտորի եզրակացությունում չներառել առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, նա պետք է քննարկի իր մտադրությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ և նրանց հաղորդի աուդիտորի գնահատականը՝ առաջադրանքի պատասխանատուի անունը նշելու հետ կապված անձնական անվտանգությունը վտանգված լինելու հավանականության մասին (տես՝ պարագրաֆ Ա61-63)։

*Աուդիտորի ստորագրությունը*

1. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ստորագրված լինի (տես` պարագրաֆ Ա64-Ա65) :

*Աուդիտորի հասցեն*

1. Աուդիտորի եզրակացությունում պետք է նշել աուդիտորի գործունեության իրավաբանական հասցեն։

*Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը*

1. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է թվագրվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքն արտահայտելու համար հիմք հանդիսացող բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ամսաթվից ոչ շուտ, այդ թվում` ապացույցներ այն մասին, որ (տես` պարագրաֆ Ա66-Ա69) ՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և

բ) համապատասխան ղեկավար մարմինները հաստատել են, որ պատասխանատու են այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

#### Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն

1. Եթե որևէ իրավահամակարգի օրենսդրությամբ պահանջվում է, որ աուդիտորն օգտագործի աուդիտորի եզրակացության յուրահատուկ ձև կամ շարադրանք, ապա աուդիտորի եզրակացությունը պետք է հղում կատարի Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի եզրակացությունը ներառում է նվազագույնը բոլոր հետևյալ տարրերը (տես` պարագրաֆ Ա70-71) .

ա) վերնագիրը,

բ) հասցեատերը, ինչպես պահանջվում է տվյալ առաջադրանքով,

գ) «Կարծիք» բաժին, որտեղ ներկայացվում է աուդիտորի կարծիքը աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և հղում է կատարվում ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին (ներառյալ՝ նշելով ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների իրավահամակարգը, եթե այդ հիմունքները չեն հանդիսանում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, (տես` պարագրաֆ 27).

դ) հատկորոշի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,

ե) հայտարարություն, որ աուդիտորը անկախ է կազմակերպությունից՝ աուդիտի վերաբերող էթիկայի համապատասխան կանոնների համաձայն, ինչպես նաև, որ պահպանել է էթիկայի այլ պահանջները այդ կանոնների համաձայն։ Հայտարարության մեջ պետք է նշել էթիկայի համապատասխան պահանջների աղբյուրը, կամ հղում կատարել ՀԷՄՍԽ կանոնագրքին*,*

զ) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) պարագրաֆ 22-ի հաշվետվողականության պահանջներին,

է) որտեղ կիրառելի է, «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» բաժին, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) պարագրաֆ 23-ի հաշվետվողականության պահանջներին,

ը) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որը ներառում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող տեղեկատվությունը, կամ օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտի վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է այդ ԱՄՍ-ի հաշվետվողականության պահանջներին[[485]](#footnote-485) (տես՝ պարագրաֆ Ա72-Ա75),

թ) որտեղ կիրառել է, բաժին, որը անդրադառնում է ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) հոդված 24-ում ներառված հաշվետվողականության պահանջները.

ժ) Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկողության համար պատասխանատու անձանց հատկորոշումը՝ 33-36-րդ պարագրաֆների պահանջների համաձայն,

ժա) հղում Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, օրենքին կամ կարգավորող նորմերին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությանը՝ 37-40-րդ պարագրաֆների համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա50-Ա53),

ժբ) ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում՝ առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, բացառությամբ հազվագյուտ դեպքերի, երբ այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն կարող է ակնկալվել որպես սպառնալիք տվյալ անձի անվտանգությանը,

ժգ) աուդիտորի ստորագրությունը,

ժդ) աուդիտորի հասցեն,

ժե) աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը։

#### Աուդիտորի եզրակացությունը՝ միաժամանակ և կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ

1. Հնարավոր է, որ աուդիտորից պահանջվի աուդիտն իրականացնել տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների («աուդիտի ազգային ստանդարտներ») համաձայն՝ համապատասխանելով նաև ԱՄՍ-ների պահանջներին: Այդ դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը, ի լրումն աուդիտի ազգային ստանդարտների, կարող է հղում կատարել նաև Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին: Սակայն, աուդիտորը պետք է այսպես վարվի միայն այն դեպքերում, եթե (տես՝ պարագրաֆ Ա76- Ա77) `

(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 «Հանգամանքների շեշտադրում» պարբերությունը կամ «Այլ հանգամանքների» պարբերությունը, որոնք առանձնահատուկ հանգամանքներում պահանջվում են ԱՄՍ-ներով, և

(բ) աուդիտորի եզրակացությունը նվազագույնը ներառում է 50-րդ պարագրաֆի (ա) - (ժդ) կետերում նշված բոլոր տարրերը, երբ աուդիտորն օգտագործում է աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված ձևաչափն ու շարադրանքը: Այնուհանդերձ, 50-րդ պարագրաֆի (ժ) կետում նշված «օրենսդրությունը» կամ «այլ իրավական ակտերը» պետք է ընկալվեն որպես հղում աուդիտի ազգային ստանդարտներին: Հետևաբար, աուդիտորի եզրակացությունը պետք է հատկանշի այդ աուդիտի ազգային ստանդարտները։

1. Երբ աուդիտորի եզրակացությունը հղում է կատարում և՛ աուդիտի ազգային ստանդարտներին, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, ապա աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ նշել, թե որ իրավահամակարգին են պատկանում աուդիտի ազգային ստանդարտները:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն (տես` պարագրաֆ Ա78- Ա84)

1. Եթե լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, ներկայացվում է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ միասին, աուդիտորը պետք է գնահատի` արդյոք աուդիտորի մասնագիտական դատողության համաձայն, այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունն այնուհանդերձ կազմում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս՝ կամ իր բնույթի, կամ ներկայացման ձևի պատճառով։ Եթե այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը կազմում է ֆինանսական հաշվետվությունների անբաժանելի մասը, ապա այդ լրացուցիչ տեղեկատվությանը աուդիտորը պետք է անդրադառնա աուդիտորի կողմից արտահայտվող կարծիքում։
2. Եթե լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, չի հանդիսանում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս, աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպես, որ բավարար կերպով և հստակ տարանջատված է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից։ Եթե այդպես չէ, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի կազմակերպության ղեկավարությանը փոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացման ձևը։ Եթե ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորի խնդրանքը, աուդիտորը պետք է հատկանշի աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը և աուդիտորի եզրակացությունում նշի, որ այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկված չէ։

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները (տես` պարագրաֆ 12)

Ա1. Ղեկավարությունը կատարում է մի շարք դատողություններ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ:

Ա2. ԱՄՍ 260-ում (վերանայված) քննարկվում են հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները[[486]](#footnote-486): Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները դիտարկելիս` աուդիտորին կարող է հայտնի դառնալ ղեկավարության դատողություններում կիրառած հնարավոր կողմնակալության մասին։ Աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ անաչառության բացակայության կուտակային հետևանքը՝ չուղղված խեղաթյուրումների հետ միասին, կհանգեցնի ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջություն, էական խեղաթյուրման։ Անաչառության բացակայության մասին վկայող հայտանիշները, որոնք կարող են ազդել աուդիտորի գնահատականի վրա՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն էականորեն խեղաթյուրված են թե ոչ, ներառում են՝

* աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում ղեկավարության ուշադրությանը ներկայացված խեղաթյուրումների ընտրանքային ճշտումները (օրինակ` ուղղվում են այն խեղաթյուրումները, որոնց արդյունքում աճում է ներկայացված հասույթը, սակայն չեն ուղղվում այն խեղաթյուրումները որոնց արդյունքում ներկայացված հասույթը նվազում է) ,
* հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը։

Ա3. ԱՄՍ 540 դիտարկում է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը հաշվա-պահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս[[487]](#footnote-487): Ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները չեն ներառում խեղաթյուրումներ, որոնք կարող են հաշվապահական հաշվառման առանձին գնահատման ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումների հիմք հանդիսանալ: Սակայն, դրանք կարող են ազդել աուդիտորի գնահատականի վրա` արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն զերծ են էական խեղաթյուրումներից, թե ոչ։

#### Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում (տես`պարագրաֆ 13 (ա) )

Ա4. Գնահատելու համար, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ են բացահայտում ընտրված ու կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, աուդիտորի դիտարկումները ներառում են.

* Արդյոք հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության վերաբերյալ բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են ներառել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող հիմունքի համաձայն, բացահայտվել են;
* Արդյոք հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության վերաբերյալ բացահայտված տեղեկատվությունը տեղին է, և հետևաբար, արտացոլում է, թե ինչպես են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող հիմունքի ճանաչման, չափման և ներկայացման հայտանիշները կիրառվել գործարքների, հոդվածների մնացորդների և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների դասերի նկատմամբ՝ հաշվի առնելով կազմակերպության գործունեության և շրջակա միջավայրի առանձնահատկությունները; և
* Հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ներկայացման հստակությունը:

#### Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի (տես`պարագրաֆ 13 ( դ) )

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվությունների հասկանալիության գնահատման նպատակով դիտարկվում են, թե արդյոք

* Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվությունը ներկայացված է հստակ և հակիրճ տեսքով;
* Նշանակալի բացահայտումների տեղակայումը նրանց տալիս է պատշաճ կարևորությունը (օրինակ՝ երբ առկա է կազմակերպության առանձնահատուկ տեղեկատվության տրամադրում օգտագործողների համար), և արդյոք բացահայտումներում առկա են պատշաճ հղումներ, որպեսզի օգտագործողների համար դժվար չլինի հատկորոշել անհրաժեշտ տեղեկատվությունը:

#### Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում (տես`պարագրաֆ 13(ե))

Ա6. Ընդունված է, որ ընդհանուր նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը: Նման իրավիճակներում աուդիտորի գնահատումը՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են պատշաճ բացահայտումներ, ինչը թույլ է տալիս նպատակային օգտագործողներին հասկանալ էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա, ներառում է.

* Ինչ չափով է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին և հատուկ կազմակերպության կոնկրետ հանգամանքներին; և
* Արդյոք բացահայտումները բավարար են, որպեսզի օգտագործողներին օգնեն հասկանալու.
  + Կազմակերպության պոտենցիալ ակտիվների և պարտավորությունների բնույթը և չափը, որոնք առաջանում են կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության ճանաչման չափանիշը (կամ ապաճանաչման չափանիշը) չբավարարող գործարքներից և դեպքերից:
  + Գործարքներից և դեպքերից առաջացող էական խեղաթյուրման ռիսկերի բնույթը և չափը:
  + Օգտագործված մեթոդները, ենթադրությունները և դատողությունները, ինչպես նաև նրանցում փոփոխությունները, որոնք ազդում են ներկայացված կամ բացահայտված տեղեկատվության վրա, ներառյալ համապատասխան զգայնության վերլուծությունները:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը (տես`պարագրաֆ 14)

Ա7. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ ուղղակի կամ անուղղակի կերպով ճանաչում են ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքը[[488]](#footnote-488): Ինչպես նշված է այս ԱՄՍ-ի 7 (բ) պարագրաֆում, ֆինանսական հաշվետվողականության ճշմարիտ ներկայացումը[[489]](#footnote-489) ոչ միայն պահանջում է հայեցակարգի պահանջներին համապատասխանությունը, բայց նաև ուղղակի կամ անուղղակի ձևով ընդունում է, որ կարող է անհրաժեշտ լինել, որ ղեկավարությունը տրամադրի բացահայտումներ հայեցակարգի պահանջներից ավելի[[490]](#footnote-490):

Ա8. Աուդիտորի գնահատումը, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում՝ ներկայացման և բացահայտման առումներով, մասնագիտական դատողության հարց է: Այս գնահատումը հաշվի է առնում այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են կազմակերպության հանգամանքները և փաստերը, ինչպես նաև նրանցում փոփոխությունները, որոնք հիմնված են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի հասկացողության և աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Այս գնահատումը նաև ներառում է դիտարկումներ. օրինակ՝ հնարավոր էական հարցերի ճշմարիտ ներկայացումը (օրինակ՝ ընդհանուր դեպքում, խեղաթյուրումը կարող է համարվել էական, եթե ողջամտորեն ակնկալվում է, որ այն կազդի ֆինանսական հաշվետվությունների, որպես ամբողջականություն վերցրած, տեղեկատվության հիման վրա օգտագործողի որոշման վրա), ինչպիսին են ֆինանսական հաշվետվողականության զարգացումները կամ տնտեսական միջավայրի փոփոխությունը:

Ա9. Գնահատումը՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, կարող է ներառել, օրինակ՝ կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումներ, թե ինչու է տվյալ ներկայացումը ընտրվել, ինչպես նաև այլընտրանքները որոնք կարող էին դիտարկվել: Քննարկումը կարող է ներառել, օրինակ.

* Ֆինանսական հաշվետվություններում գումարների միավորման կամ տարանջատման աստիճանը, և արդյոք գումարների և բացահայտումների ներկայացումը տեսանելի է դարձնում կարևոր տեղեկատվությունը, թե առաջացնում է ապակողմնորոշող տեղեկատվություն:
* Տվյալ ոլորտի գործելաոճին համապատասխանություն, կամ արդյոք դրանցից որևէ շեղումը տեղին է կազմակերպության հանգամանքներին և հետևաբար երաշխավորված է:

#### Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն (տես`պարագրաֆ 15)

Ա10. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200-ում, ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել պատշաճ նկարագրություն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ[[491]](#footnote-491): Այդ նկարագրությունը կարևոր է, քանի որ այն ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տեղեկացնում և նկարագրում է այն հիմունքները, որոնց վրա հիմնված են ֆինանսական հաշվետվությունները։

Ա11. Նկարագրությունը, ըստ որի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կոնկրետ կիրառելի հիմունքների համաձայն, տեղին է միայն, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են այդ հիմունքների բոլոր պահանջներին, որոնք ուժի մեջ են այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որին վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունները։

Ա12. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը, որը պարունակում է ոչ հստակ կամ սահմանափակող բառեր (օրինակ` «ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում ( ըստ էության) պատրաստված են Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ների) համաձայն», չի հանդիսանում հիմունքների պատշաճ նկարագրություն, քանի որ այն կարող է ապակողմնորոշել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին։

*Հղում ֆինանսական հաշվետվողականության մեկից ավել հիմունքներին*

Ա13. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է նշվել, որ դրանք պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության երկու հիմունքների 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 երկու հիմունքների համաձայն պատրաստելու ճանապարհը, որի դեպքում երկուսն էլ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներ: Նման նկարագրությունը տեղին է միայն այն դեպքում, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած: Երկու հիմունքներին համապատասխան համարվելու համար, ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է միաժամանակ համապատասխանեն երկու հիմունքներին` առանց այդ հաշվետվությունները համադրելու որևէ անհրաժեշտության: Գործնականում, միաժամանակյա համապատասխանությունը հավանական չէ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ կազմակերպությունն այդ երկրորդ հիմունքները (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները) ընդունել է որպես իր ազգային հիմունքներ կամ վերացրել է այդ հիմունքներին համաձայնեցնելու բոլոր խոչընդոտները:

Ա14. Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվողականության միայն մեկ հիմունքի համաձայն, և որոնք պարունակում են ծանոթագրություն կամ լրացուցիչ հաշվետվություն՝ որտեղ համաձայնեցվում են վերոհիշյալ հաշվետվությունների և այն հաշվետվությունների արդյունքները, որոնք կներկայացվեին մեկ այլ հիմունքի համաձայն, չեն հանդիսանում պատրաստված այդ մյուս հիմունքներին համապատասխան։ Պատճառն այն է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ողջ տեղեկատվությունն այն ձևով, որը պահանջվում է այդ մյուս հիմունքների համաձայն։

Ա15. Այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվողականության միայն մեկ կիրառելի հի-մունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության մեկ այլ հիմունքին համապատասխանության աստիճանը (օրինակ` ազգային հիմունքներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, որտեղ նաև նկարագրվում է, թե որքան են դրանք համապատասխանում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին): Այդ նկարագրությունը հանդիսանում է լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն և, ինչպես քննարկված է պարագրաֆ 53-ում, ընդգրկվում է աուդիտորի կարծիքում, եթե այն հստակ չի կարող տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից։

#### Կարծիքի ձևը

Ա16. Կարող են լինել դեպքեր, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները, թեև պատ-րաստված 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, խիստ բացառիկ դեպքերում, շեղվի հիմունքների պահանջներից՝ ապահովելու ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացումը: (տես՝ պարագրաֆ 18)

Ա17. Խիստ բացառիկ դեպքերում միայն աուդիտորը կարող է համարել, որ համա-պատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, եթե համաձայն ԱՄՍ 210-ի, աուդիտորը որոշել է, որ այդ հիմունքն ընդունելի է[[492]](#footnote-492): (տես՝ պարագրաֆ 19)

#### Աուդիտորի եզրակացությունը (տես՝ պարագրաֆ 20)

Ա18. Գրավոր եզրակացությունը վերաբերում է փաստաթղթային կամ էլեկտրոնային մի-ջոցներով հրապարակված եզրակացություններին:

Ա19. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացության օրինակներ՝ ներառելով 20-48-րդ պարագրաֆներում ներկայացված տարրերը: Բացառությամբ «Կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների՝ սույն ԱՄՍ-ով չեն սահմանվում աուդիտորի եզրակացության այլ տարրերի ներկայացման հերթականության վերաբերյալ կոնկրետ պահանջներ։ Սակայն, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է կիրառել կոնկրետ վերնագրեր, որոնց միջոցով այն, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, կդառնա ճանաչելի, մասնավորապես այն դեպքերում, երբ աուդիտորի եզրակացության տարրերը ներկայացված են այնպիսի հերթականությամբ, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներից։

#### Աուդիտորի եզրակացությունը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ

Վերնագիր (տես` պարագրաֆ 21)

Ա20. Եզրակացության վերնագիրը նշում է, որ եզրակացությունը ներկայացնում է անկախ աուդիտորի եզրակացություն, օրինակ` «Անկախ աուդիտորի եզրակացություն», որն այդ եզրակացությունը տարանջատում է մյուսների կողմից ներկայացրած հաշվետվություններից:

Հասցեատեր (տես` պարագրաֆ 22)

Ա21. Օրենսդրությունը, իրավական ակտերը կամ առաջադրանքի պայմանները կարող են սահմանել, թե կոնկրետ իրավահամակարգում ով է աուդիտորի եզրակացության հասցեատերը: Սովորաբար աուդիտորի եզրակացությունը հասցեագրվում է նրանց, ում համար այդ եզրակացությունը պատրաստվում է՝ հաճախ կա´մ կազմակերպության բաժնետերերի, կա´մ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել:

Աուդիտորի կարծիքը (տես` պարագրաֆներ 24-26)

Հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին

Ա22. Աուդիտորի եզրակացությունը սահմանում է, որ, օրինակ՝ աուդիտորը աուդիտի է ենթարկել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են [անվանել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի մաս կազմող յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվանումը՝ ամրագրելով յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության ամսաթիվը կամ ընդգրկող ժամանակաշրջանը], ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը

:

Ա23.Այն դեպքում, երբ աուդիտորը տեղյակ է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառվեն այնպիսի փաստաթղթում, որը պարունակում է այլ տեղեկատվություն ևս, ինչպես օրինակ՝ տարեկան հաշվետվություն, ապա աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք ներկայացման ձևաչափը թույլ է տալիս նշել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող էջերի համարակալումները։ Այս կերպ օգտագործողները հեշտությամբ կարող են տարբերակել այն ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց վերաբերում է աուդիտի եզրակացությունը։

«Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» կամ «տալիս է իրական և ճշմարիտ պատկեր»

Ա24. «Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» կամ «տալիս է իրական և ճշմարիտ պատկեր» արտահայտությունները դիտարկվում են որպես համարժեք արտահայտություններ։ Անհրաժեշտ է արդյոք կոնկրետ իրավահամակարգում կիրառել վերոհիշյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, թե ոչ՝ սահմանվում է այդ իրավահամակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենքով կամ կարգավորող նորմերով, կամ այդ իրավահամակարգում ընդհանուր ընդունված գործելաոճով։ Եթե օրենքով կամ կարգավորող նորմերով պահանջվում է այլ շարադրանք, նշվածը չի ազդում սույն ԱՄՍ-ի 14-րդ պարագրաֆի պահանջի վրա, ըստ որի աուդիտորը պետք է գնահատի ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը։

Ա25. Երբ աուդիտորն արտահայտում է չձևափոխված կարծիք, տեղին չէ կիրառել այն-պիսի արտահայտություններ, ինչպիսիք են «վերը նշված բացատրության հետ միասին» կամ «հաշվի առնելով» արտահայտությունները, քանի որ այս արտահայտությունների կիրառումը նպաստում է պայմանական կարծիքի ձևավորմանը, կամ թուլացնում կամ ձևափոխում է կարծիքը։

*Ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանցում ներկայացված հարցերի նկարագրությունը*

Ա26. Աուդիտորի կարծիքը տարածվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ողջ փաթե-թի վրա, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն: Օրինակ` ընդհանուր նպատակի հիմունքներից շատերի դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, որոնք սովորաբար ներառում են հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփը և այլ բացատրական նյութեր: Որոշ իրավահամակարգերում, լրացուցիչ տեղեկատվությունը նույնպես կարող է դիտարկվել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս:

Ա27. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, աուդիտորի կարծիքը ամրագրում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր այն հարցերի վերաբերյալ, որոնց համար պատրաստվում են ֆինանսական հաշվետվությունները։ Օրինակ, ՖՀՄՍ-ների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, այս բոլոր հարցերը կազմում են՝ *ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ավարտված ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը*։ Հետևաբար, պարագրաֆ 25-ի և սույն ԱՄՍ-ի այլ պարագրաֆներում […]-ը պետք է փոխարինել նախորդ նախադասության շեղ տառերով գրված բառերով, եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ՖՀՄՍ-ներն են, իսկ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի այլ հիմունքների դեպքում, պետք է փոխարինվեն այն բառերով, որոնք նկարագրում են այն հարցերը, որոնք այդ ֆինանսական հաշվետվությունները կազմված են ներկայացնելու։

*Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը և, թե ինչպես այն կարող է ազդել աուդիտորի կարծիքի վրա*

Ա28. Աուդիտորի կարծիքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների հատկանշումը նպատակ ունի աուդիտորի եզրակացության օգտագործողներին իրազեկել այն հիմունքների մասին, որոնց համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվում է աուդիտորի կարծիքը։ Դրանով չի նախատեսվում սահմանափակել պարագրաֆ 14-ում պահանջվող գնահատումը։ Աուդիտորի կարծիքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հատկորոշվում են հետևյալ արտահայտություններով՝

«Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն», կամ

«X իրավահամակարգում հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր ընդունված սկզբունքների համաձայն»

Ա29. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներն ընդգրկում են և´ ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտները, և´ իրավական կամ կարգավորող պահանջներ, ապա հիմունքները հատկորոշվում են հետևյալ արտահայտությամբ` «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների և X իրավահամակարգի կարգավորող նորմերի համաձայն»։ ԱՄՍ 210-ն անդրադառնում է այն հանգամանքներին, երբ հակասություններ են առաջանում ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտների և օրենսդրական կամ կարգավորող դաշտի հետ[[493]](#footnote-493):

Ա30. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա8-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության երկու հիմունքների համաձայն, որոնք երկուսն էլ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներ։ Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարծիք ձևավորելիս յուրաքանչյուր կիրառելի հիմունք դիտարկվում է առանձին-առանձին, և 25-27-րդ պարագրաֆների համաձայն աուդիտորի կողմից արտահայտած կարծիքը՝ վերաբերում է երկու հիմունքներին հետևյալ կերպ`

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են վերը նշված հիմունքներին առանձին-առանձին, արտահայտվում է երկու կարծիք, ըստ որի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներից մեկի համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների համաձայն), և ֆինանսական հաշվետվողականության այլ կիրառելի հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն)։ Նշված երկու կարծիքը կարելի է արտահայտել առանձին կամ մեկ նախադասությամբ (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված՝ X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր ընդունված սկզբունքների և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն),

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են հիմունքներից որևէ մեկին, սակայն չեն համապատասխանում մեկ այլ հիմունքի, կարող է արտահայտվել չձևափոխված կարծիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են մեկ հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների համաձայն), սակայն ձևափոխված կարծիք՝ երկրորդ հիմունքներին չհամապատասխանելու վերաբերյալ (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին չհամապատասխանելու համար) ՝ 705-ի (վերանայված) համաձայն։

Ա31. Ինչպես ներկայացված է պարագրաֆ Ա13-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ներկայացնել համապատասխանությունը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին և, ի լրումն, բացահայտել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի մեկ այլ հիմունքի համապատասխանությունը։ Այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացվում է աուդիտորի կարծիքում, եթե այդ տեղեկատվությունը հստակ չի կարող տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից (տես՝ 53-54 պարագրաֆները և Ա78-Ա86 պարագրաֆներին կից կիրառման նյութերը)։ Հետևաբար,

ա) եթե բացահայտումները, որոնք վկայում են մեկ այլ հիմունքին համապատասխանության մասին, ապակողմնորոշող են, ձևափոխված կարծիք արտահայտվում է ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն,

բ) եթե բացահայտումները ապակողմնորոշող չեն, սակայն աուդիտորի դատողության համաձայն դրանք նշանակալի են այնքան, որ խիստ էական են օգտագործողների համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու տեսանկյունից, ավելացվում է «Հանգամանքների շեշտադրում» պարբերություն՝ ԱՄՍ 706-ի (վերանայված) համաձայն՝ ուշադրությունը բևեռելով բացահայտումների վրա։

Կարծիքի հիմք (տես՝ պարագրաֆ 28)

Ա32. «Կարծիքի հիմք» բաժինը պարունակում է նշանակալի բովանդակություն՝ աուդիտորի կարծիքի արտահայտման համար։ Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է, որ աուդիտորի եզրակացությունում «Կարծիքի հիմք» բաժինը ուղղակիորեն հետևի «Կարծիք» բաժնին։

Ա33.Հղումը աուդիտի ընթացքում կիրառած ստանդարտներին հատկանշում է աուդիտի եզրակացության օգտագործողներին, որ աուդիտն իրականացվել է սահմանված ստանդարտների համաձայն։

*Էթիկայի համապատասխան պահանջներ (տես պարագրաֆ 28 ( գ) )*

Ա34.Հատկանշումը, թե որ իրավահամակարգին են պատկանում էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ բարձրացնում է այդ պահանջների նկատմամբ կոնկրետ աուդիտի առաջադրանքի թափանցիկության աստիճանը։ ԱՄՍ 200-ը բացատրում է, որ էթիկայի համապատասխան պահանջները սովորաբար պարունակում են *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի* Ա և Բ մասերը, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին՝ ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք սովորաբար ավելի սահմանափակ են[[494]](#footnote-494)։ Երբ էթիկայի համապատասխան պահանջները ներառում են *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը,* եզրակացությունում կարելի է նաև հղում կատարել այդ օրենսգրքին։ Եթե *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը* պարունակում է աուդիտի առաջադրանքին վերաբերող էթիկայի բոլոր պահանջները, կարիք չկա, որ եզրակացությունում հատկանշվի, թե որ իրավահամակարգին է այդ օրենսգիրքը պատկանում։

Ա35.Որոշ իրավահամակարգերում էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են ներկայացված լինել մի քանի աղբյուրներում, ինչպես օրինակ՝ էթիկայի օրենսգիրք կամ իրավական նորմերով սահմանված էթիկայի պահանջներ։ Երբ աուդիտորի անկախությունը և էթիկային վերաբերող այլ համապատասխան պահանջներ ներկայացված են սահմանափակ աղբյուրներում, աուդիտորը կարող է ընտրել հատկանշել համապատասխան աղբյուրը (օրինակ՝ նշել օրենսգրքի անվանումը կամ տվյալ իրավահամակարգում գործող իրավական նորմերը), կամ կարող է կիրառել տերմին, որը լայնորեն հասկանալի է և պատշաճ կերպով ամփոփում է այդ աղբյուրները (օրինակ՝ X իրավահամակարգի մասնավոր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող անկախության պահանջներ)։

Ա36. Օրենսդրությունը կամ իրավական նորմերը, աուդիտի ազգային ստանդարտները կամ աուդիտի առաջադրանքի պայմանները կարող են աուդիտորից պահանջել աուդիտորի եզրակացությունում էթիկայի պահանջների աղբյուրի վերաբերյալ ներկայացնել առավել կոնկրետ տեղեկատվություն, այդ թվում՝ անկախությանը վերաբերող պահանջների վերաբերյալ, որոնք կիրառվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ։

Ա37. Որոշելիս, թե աուդիտորի եզրակացությունում ինչ ծավալի տեղեկատվություն է անհրաժեշտ ներառել, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ առկա են էթիկայի պահանջներին վերաբերող բազմաթիվ աղբյուրներ, անհրաժեշտ է ապահովել տեղեկատվության թափանցիկության և այլ օգտակար տեղեկատվությունը չթաքցնելու ռիսկի հավասարակշռությունը։

*Նկատառումներ, որոնք հատուկ են Խմբի աուդիտի դեպքում*

Ա38.Խմբի աուդիտի դեպքում, երբ առկա են էթիկայի պահանջների բազմաթիվ աղբյուրներ, ներառյալ նրանք, որոնք վերաբերում են աուդիտորի անկախությանը, աուդիտորի եզրակացությունում վկայակոչված իրավահամակարգը սովորաբար վերաբերում է էթիկայի համապատասխան պահանջներին, որոնք կիրառելի են խմբի առաջադրանքի թիմի նկատմամբ։ Պատճառն այն է, որ խմբի աուդիտի դեպքում, տվյալ խմբի բաղադրիչի աուդիտորները (բաղադրիչ աուդիտորներ) նույնպես ենթակա են էթիկայի պահանջներին, որոնք տեղին են խմբի աուդիտի համար[[495]](#footnote-495)։

Ա39.ԱՄՍ-ները աուդիտորների (ներառյալ՝ խմբի մեկ բաղադրիչի աուդիտորների) համար չեն սահմանում անկախությանը վերաբերող կամ էթիկայի հատուկ պահանջներ, հետևաբար չեն ընդլայնում, կամ այլ կերպ վերանայում *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի* անկախության պահանջները կամ էթիկայի այլ պահանջներ, որոնց ենթակա է խմբի առաջադրանքի թիմը, ինչպես նաև ԱՄՍ-ները չեն պահանջում խմբի մեկ ընկերության աուդիտորին բոլոր դեպքերում պահպանել ամբողջ խմբի աուդիտի առաջադրանքի անդամների նկատմամբ կիրառվող անկախության միևնույն կանոնները։ Արդյունքում, խմբի աուդիտի համատեքստում, էթիկայի պահանջները, ներառյալ՝ անկախությանը վերաբերող պահանջները, կարող են լինել բավականին բարդ։ ԱՄՍ 600[[496]](#footnote-496)-ը սահմանում է պահանջներ խմբի մեկ բաղադրիչի գծով ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աուդիտ իրականացնող աուդիտորների համար՝ ներառելով այնպիսի իրավիճակներ, երբ բաղադրիչի աուդիտորը չի բավարարում անկախության պահանջները, որոնք տեղին են ամբողջ խմբի համար։

Աուդիտի առանցքային հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 31)

Ա40. Բացի ցուցակված կազմակերպություններից՝ օրենքով կամ իրավական նորմերով կարող է պահանջվել այլ կազմակերպությունների համար նույնպես ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, օրինակ՝ օրենքով կամ իրավական նորմերով բնութագրված հանրային հետաքրքրություն ներկայացնող կազմակերպություններ։

Ա41.Աուդիտորը կարող է նաև որոշել այլ կազմակերպությունների համար ևս ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, ներառյալ այն կազմակերպությունները, որոնց նկատմամբ կարող է լինել նշանակալի հանրային հետաքրքրություն, օրինակ՝ այն կազմակերպությունները, որոնք ունեն մեծ թվով բաժնետերեր, և հաշվի առնելով այդ կազմակերպությունների կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության բնույթը և ծավալը։ Այսպիսի կազմակերպությունների թվին են պատկանում ֆինանսական հաստատությունները (բանկերը, ապահովագրական ընկերությունները և կենսաթոշակային հիմնադրամները), նաև բարեգործական ընկերությունները։

Ա42.ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է համաձայնեցնել աուդիտի առաջադրանքի պայմանները կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ինչպես նպատակահարմար է, և պարզաբանում է, որ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականությունն է, աուդիտի առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելիս, հիմք ընդունել կազմակերպության կառավարման ընթացակարգերը և համապատասխան օրենսդրությունը[[497]](#footnote-497)։ ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է նաև ներկայացնել աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության այլ փաստաթուղթ՝ հղում կատարելով աուդիտորի կողմից ներկայացվող հաշվետվությունների ակնկալվող ձևին և բովանդակությանը[[498]](#footnote-498)։ Եթե աուդիտորից այլ կերպ չի պահանջվում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, ապա ԱՄՍ 210-ը[[499]](#footnote-499) նշում է, որ աուդիտորի համար օգտակար կլինի աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում հիշատակել աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման հնարավորությունը աուդիտորի եզրակացությունում։ Որոշ իրավահամակարգերում աուդիտորից կարող է պահանջվել նշել նման հնարավորությունը՝ հետագայում այդ կարողությունն ապահովելու համար։

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ*

Ա43. Ցուցակված կազմակերպությունները տարածված չեն հանրային հատվածում։ Սակայն, հանրային հատվածի կազմակերպությունները կարող են իրենց մեծությամբ, գործունեության բարդությամբ կամ հանրային հետաքրքրություն պարունակող ասպեկտներով լինել նշանակալի և կարող են ունենալ շահառուների լայն շրջանակ։ Նման դեպքերում, այսպիսի կազմակերպության աուդիտորից օրենքով կամ կարգավորող այլ նորմերով կարող է պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը։

*Պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում, պար.՝ 33-35)*

Ա44. ԱՄՍ 200-ը բացատրում է ղեկավարության և, որտեղ կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության հետ կապված հիմնական նախապայմանները, որոնց հիման վրա ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացվում է աուդիտի առաջադրանքը[[500]](#footnote-500)։ Ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ներառյալ՝ որտեղ տեղին է, նաև դրանց ճշմարիտ ներկայացման համար։ Ղեկավարությունը նաև պատասխանատու է այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար։ Աուդիտորի եզրակացությունում ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրության մեջ սահմանվում է ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը, քանի որ դրանով հնարավորություն է ընձեռվում օգտագործողներին հասկանալ այն նախապայմանը, որի հիման վրա իրականացվում է աուդիտը։ ԱՄՍ 260 (վերանայված) կիրառում է «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը՝ նկարագրելու այն անձին/անձանց կամ կազմակերպությանը/ կազմակերպություններին, որոնք ունեն կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու պատասխանատվություն: Ի լրումն, նշված ստանդարտը նկարագրում է կառավարման կառուցվածքի տարբերություններն ըստ տարբեր իրավահամակարգերի և կազմակերպությունների։

Ա45. Կարող են հանդիպել իրավիճակներ, երբ աուդիտորի համար տեղին է ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության նկարագրությունում (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի 34-35-րդ պարագրաֆները) ներառել նաև լրացուցիչ պատասխանատվություններ, որոնք վերաբերում են կոնկրետ իրավահամակարգում կամ հատուկ բնույթի կազմակերպության համար պատրաստվող ֆինանսական հաշվետվություններին։

Ա46. ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է ղեկավարության պատասխանատվությունները համաձայնեցնել (ներկայացնել) աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության այլ փաստաթղթում[[501]](#footnote-501)։ Այս առումով ԱՄՍ 210-ը ճկուն է՝ սահմանելով, որ եթե տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրությամբ սահմանվում են ֆինանսական հաշվետվողականության հետ կապված կազմակերպության ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության շրջանակները, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ տվյալ օրենսդրությունը սահմանում է պատասխանատվության շրջանակներ, որոնք ըստ աուդիտորի դատողության, համարժեք են ԱՄՍ 210-ում սահմանված պատասխանատվության շրջանակներին։ Համարժեք համարվող պատասխանատվության շրջանակների համար, աուդիտորը կարող է օգտագործել օրենքի կամ կանոնակարգող նորմերի շարադրանքը՝ առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր ներկայացման այլ համապատասխան փաստաթղթերում։ Նման դեպքերում այդ շարադրանքը նաև կարող է օգտագործվել աուդիտորի եզրակացությունում՝ նկարագրելու սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 34(ա) կետում պահանջվող պատասխանատվության շրջանակները։ Այլ հանգամանքներում, երբ աուդիտորը որոշում է չկիրառել օրենքի կամ կարգավորող նորմերի շարադրանքը, ապա կիրառվում է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 34(ա) կետի շարադրանքը։ Ի լրումն աուդիտորի եզրակացությունում ղեկավարության պատասխանատվությունների նկարագրության ներառմանը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 34-ով, աուդիտորը կարող է հղում կատարել նաև այդ պատասխանատվությունների առավել մանրամասն նկարագրությանը՝ հատկանշելով, թե նման տեղեկատվությունը որտեղից կարելի է ձեռք բերել (օրինակ՝ կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունում կամ համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքում)։

Ա47. Որոշ իրավահամակարգերում, ղեկավարության պատասխանատվության շրջանակները սահմանող օրենսդրությունն այդ շրջանակներում կարող է կոնկրետ հատկանշել հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանների պատշաճ գրառումների կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգի պատշաճ պահպանման համար ղեկավարության պատասխանատվությունը: Հաշվի առնելով այն, որ հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանները, գրառումները և համակարգերը հանդիսանում են ներքին հսկողության համակարգի անբաժանելի մասը (ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 315-ում (վերանայված)[[502]](#footnote-502)), ԱՄՍ 210-ի և պարագրաֆ 34-ի նկարագրությունները կոնկրետ հղում դրանց չեն կատարում։

Ա48.Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են ցուցադրական օրինակներ, թե ինչպես կարող են կիրառվել պարագրաֆ 34(բ) կետի պահանջները, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ները։ Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ՖՀՄՍ-ները չեն, սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում ներկայացված ցուցադրական օրինակները պետք է համապատասխանեցվեն՝ արտացոլելու կոնկրետ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքների կիրառումը։

*Ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացում (տես՝ պարագրաֆ 35)*

Ա49.Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման մեջ ներառված են որոշ (ոչ բոլորը) անձինք, ովքեր ներառված են նաև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեջ, սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 35-ով պահանջվող նկարագրությունը պետք է փոխվի՝ պատշաճ կերպով արտացոլելու կազմակերպության յուրահատուկ հանգամանքները։ Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար պատասխանատու անձինք պատասխանատու են նաև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, չի պահանջվում նշել վերահսկողություն իրականացնող մարմնի (անձանց) պատասխանատվությունները։

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար (հղում` պար. 37-40)*

Ա50. Աուդիտորի պատասխանատվությունների շրջանակը, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ի 37-40-րդ պարագրաֆներում, կարելի է փոխել՝ արտացոլելու կազմակերպության յուրահատուկ բնույթը, օրինակ՝ երբ աուդիտորի եզրակացությունը կազմվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում։ Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածը նշվածի վերաբերյալ տրամադրում է ցուցադրական օրինակ (տես Հավելված, Ցուցադրական օրինակ 2) ։

*Աուդիտորի նպատակը (տես՝ պարագրաֆ 38(ա) )*

Ա51. Աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվում է, որ աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել աուդիտորի կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն: Աուդիտորի նպատակները ներկայացվում են ի հակադրություն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության։

*Էականության նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ 38 ( գ) )*

Ա52.Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են ցուցադրական օրինակներ, թե ինչպես է պարագրաֆ 38 (գ) կետի պահանջը՝ ներկայացնել էականության նկարագրություն, կիրառվում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ները։ Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ՖՀՄՍ-ները չեն, սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում ներկայացված ցուցադրական օրինակները պետք է համապատասխանեցվեն՝ արտացոլելու կոնկրետ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքների կիրառումը։

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ԱՄՍ 701-ի վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆ 40 (գ))*

Ա53.Աուդիտորը կարող է նաև համարել, որ օգտակար կլինի աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանն առնչվող պարբերությունում տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ ի լրումն սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 40(գ) կետով պահանջվող նկարագրության։ Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է վկայակոչել ԱՄՍ 701-ի պարագրաֆ 9-ի պահանջը՝ ա) որոշելու այն հարցերը, որոնք աուդիտ իրականացնելիս պահանջում են աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության բևեռում՝ հաշվի առնելով էական խեղաթյուրման գնահատված բարձր ռիսկը կամ նշանակալի ռիսկ պարունակող աուդիտի ենթակա ոլորտները (նշանակալի հաշիվները)՝ ԱՄՍ 315-ի (վերանայված) համաձայն, բ) աուդիտորի կողմից կիրառած նշանակալի դատողությունները՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների այն ոլորտների հետ, որոնք ներառում են ղեկավարության կողմից նշանակալի դատողություններ, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որոնք հատկորոշվել են որպես բարձր անորոշություն ունեցող գնահատումներ, և գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերի կամ գործառնությունների ազդեցությունը աուդիտի վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրության ներկայացման վայրը (տես՝ պարագրաֆ 41 և պարագրաֆ 50 (ժ) )

Ա54. Սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ տեղեկատվության ներառումը եզրակացության հավելվածում, կամ, օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով թույլատրվելու դեպքում, նման տեղեկատվություն պարունակող իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջին հղում կատարելը կարող է համարվել աուդիտորի եզրակացության բովանդակությունը բարելավելու օգտակար միջոց։ Հաշվի առնելով այն, որ աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը պարունակում է տեղեկատվություն, որով օգտագործողներին պարտադիր կերպով տեղեկացվում է, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտորի եզրակացությունում անհրաժեշտ է հստակ հղում կատարել, թե որտեղ է ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող նկարագրությունը։

Հավելվածում աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող նկարագրության վայրը (տես՝ պարագրաֆ 41(բ) և պարագրաֆ 50(ժ) )

Ա55.Պարագրաֆ 41-ով աուդիտորին թույլ է տրվում 39 և 40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող հայտարարությունները, որոնք նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունը, ներկայացնել աուդիտի եզրակացությանը կից հավելվածում, եթե աուդիտի եզրակացության հիմնական մասում նշվում է հավելվածի համապատասխան հատվածը (բաժինը, պարբերությունը)։ Ստորև ներկայացվում է, թե ինչպես է աուդիտորի եզրակացության հավելվածում կատարվում համապատասխան հղումը՝

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն։ Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար մեր պատասխանատվության լրացուցիչ նկարագրությունը ներկայացված է այս աուդիտորի եզրակացության Հավելված X-ում: Այս նկարագրությունը, որը տեղակայված է (նշել էջը կամ այլ որոշակի հղում նկարագրության տեղակայման վերաբերյալ), կազմում է մեր աուդիտորական եզրակացության մաս:

*Հղում համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքէջին (տես՝ պարագրաֆ 41(գ), 42)*

Ա56.Պարագրաֆ 41-ի համաձայն աուդիտորը կարող է հղում կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջում տեղակայված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը, եթե դա թույլատրվում է օրենքով կամ իրավական նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով: Նշված կայքէջում ներկայացված տեղեկատվությամբ կարելի է նկարագրել ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտորի կողմից իրականացրած աշխատանքը կամ աուդիտի գործընթացն առավել համապարփակ, սակայն այն չի կարող չհամապատասխանել սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող նկարագրությանը։ Սա նշանակում է, որ աուդիտի պատասխանատվությունների նկարագրության շարադրանքը կարող է լինել ավելի մանրամասն, կամ վերաբերել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի այլ հարցերին ևս, եթե այդ շարադրանքը արտացոլում է և չի հակասում 39-40-րդ պարագրաֆներում ներկայացված հարցերին։

Ա57.Վերը նշված համապատասխան մարմինը կարող է լինել աուդիտի ստանդարտների մշակմամբ զբաղվող ազգային մարմին, կարգավորող կառույց կամ աուդիտը վերահսկող մարմին։ Այսպիսի կազմակերպությունները կոչված են ապահովելու ներկայացման ենթակա ստանդարտ տեղեկատվության ճշգրտությունը, ամբողջականությունը և շարունակական առկայությունը։ Աուդիտորի համար հարմար չի լինի նման կայքի պահպանումը։ Ստորև ներկայացված օրինակում նշվում է, թե ինչպես է կատարվում նման հղումը աուդիտորի եզրակացությունում՝

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

Մեր աուդիտի նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն։ Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար մեր պատասխանատվության շրջանակների նկարագրությունը, որը կազմում է սույն եզրակացության մի մասը, ներկայացված է (նշել կազմակերպության անվանումը) կայքէջում (նշել էջը):

Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություն (տես՝ 43-45-րդ պարագրաֆները)

Ա58. Որոշ իրավահամակարգերում աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն եզրակացություն ներկայացնելու այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք, ըստ ԱՄՍ-ների, աուդիտորի պատասխանատվության համար հանդիսանում են լրացուցիչ։ Օրինակ՝ հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա աուդիտորի համար եզրակացություն ներկայացնել այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում գրավել են վերջինիս ուշադրությունը։ Հետևաբար, անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ տվյալ առաջադրանքի շրջանակներում իրականացնել և, այնուհետև, ներկայացնել համապատասխան բնույթի աուդիտորական ընթացակարգեր, կամ կարծիք արտահայտել այդ հարցերի վերաբերյալ (ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գրքերի և գրանցամատյանների պատշաճ լինելը, ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ ներքին հսկողության համակարգի համապատասխանությունը կամ այլ տեղեկատվություն)։ Կոնկրետ իրավահամակարգերում աուդիտի ստանդարտներով հաճախ նախատեսվում է ցուցումներ/ուղեցույց՝ կապված տվյալ իրավահամակարգին բնորոշ աուդիտորի հաշվետվողականության լրացուցիչ պատասխանատվությանը։

Ա59. Որոշ դեպքերում, համապատասխան օրենսդրությամբ հնարավոր է, որ պահանջվի կամ թույլատրվի լրացուցիչ պատասխանատվության շրջանակներում իրականացրած գործողությունները ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունում։ Այլ դեպքերում, հնարավոր է աուդիտորից պահանջվի կամ թույլատրվի լրացուցիչ հարցերը ներկայացնել առանձին եզրակացության տեսքով։

Ա60.Սույն ԱՄՍ-ի 43-45-րդ պարագրաֆներով թույլատրվում է հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվության և ԱՄՍ-ներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության միասնական ներկայացում այն և միայն այն դեպքում, եթե դրանք անդրադառնում են միևնույն հարցերին և աուդիտորի եզրակացության շարադրանքը հստակ տարանջատում է այլ պատասխանատվությունը ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունից։ Հստակ տարանջատման նպատակով կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ՝ աուդիտորի եզրակացությունում նշել հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվության աղբյուրը, ինչպես նաև նշել, որ հաշվետվողականության նկատմամբ լրացուցիչ պատասխանատվությունն իրականացվում է ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվության։ Այլապես, հաշվետվողականության նկատմամբ լրացուցիչ պատասխանատվությունը պետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացության առանձին բաժնում՝ «Եզրակացություն իրավական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով կամ տվյալ բաժնի բովանդակությանը համապատասխանող որևէ այլ կերպ ։ Նման դեպքերում, պարագրաֆ 44-ով պահանջվում է, որ աուդիտորը ԱՄՍ-ների համաձայն ներկայացվող պատասխանատվությունը ներառի «Եզրակացություն Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» վերնագրով պարբերությունում։

*Առաջադրանքի պատասխանատուի անունը (տես՝ պարագրաֆ 46)*

Ա61. Որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտ ՈՎՄՍ 1-ով[[503]](#footnote-503) պահանջվում է, որ աուդիտորական ընկերությունները սահմանեն քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ տրամադրելու ողջամիտ հավաստիացում, որ աուդիտի առաջադրանքներն իրականացվում են մասնագիտական ստանդարտների և իրավական և կարգավորող կիրառելի նորմերի համաձայն։ Չնայած ՈՎՄՍ 1-ի այս պահանջին, աուդիտորի եզրակացությունում առաջադրանքի պատասխանատուին նշելը նպատակ ունի ցուցակված կազմակերպության ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտորի եզրակացության օգտագործողների մոտ ստեղծել լրացուցիչ վստահություն եզրակացության թափանցիկության վերաբերյալ։

Ա62. Օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի եզրակացությունը ներառի աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատուի անունը՝ բացառությամբ ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքի։ Օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով աուդիտորից կարող է պահանջվել, կամ աուդիտորը կարող է որոշել աուդիտորի եզրակացությունում՝ բացի առաջադրանքի պատասխանատուի անունը նշելուց, ներառել նաև լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն առավել մանրամասն կհատկանշի առաջադրանքի պատասխանատուին, օրինակ՝ նրա մասնագիտական գործունեություն իրականացնելու լիցենզիայի համարը, որը համապատասխանում է այն իրավահամակարգին, որտեղ աուդիտորը իրականացնում է գործունեություն։

Ա63.Հազվադեպ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է հատկանշել տեղեկատվություն կամ ենթարկվել այնպիսի գործողության, որոնք մատնանշում են անձնական անվտանգությանը սպառնացող վտանգի հավանականությունը, որի դեպքում, եթե առաջադրանքի պատասխանատուի անունը հրապարակավ հայտնի դառնա, հնարավոր է նրա կամ աուդիտի թիմի անդամներից որևէ մեկին կամ վերջիններիս մտերիմ անձանց ֆիզիկական վտանգ սպառնա։ Այնուհանդերձ, այս վտանգն իր մեջ չի ներառում օրինակ՝ իրավական պատասխանատվության ենթարկում կամ մասնագիտական տույժերի կիրառում։ Քննարկումները կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ այն հանգամանքների վերաբերյալ, որոնց դեպքում հնարավոր է առաջանա ֆիզիկական վտանգի սպառնալիք, կարող են տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն անձնական անվտանգությանը սպառնացող նշանակալի վտագի հավանականության վերաբերյալ։ Օրենքը, կարգավորող նորմերը կարող են սահմանել լրացուցիչ պահանջներ, որոնք կհամարվեն տեղին որոշելիս՝ արդյոք առաջադրանքի պատասխանատուի անունը կարելի է չնշել, թե ոչ։

*Աուդիտորի ստորագրությունը (տես` պարագրաֆ 47)*

Ա64. Աուդիտորի ստորագրությունը դրվում է կամ աուդիտորական ընկերության անունից, կամ ներկայացնում է աուդիտորի անձնական ստորագրությունը, կամ երկուսը միասին` համաձայն տվյալ իրավահամակարգի պահանջների: Ի լրումն աուդիտորի ստորագրության, որոշ իրավահամակարգերում պահանջվում է, որ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում նշի իր աուդիտորի որակավորումը կամ այն փաստը, որ աուդիտորը կամ ընկերությունը ստացել են մասնագիտական գործունեություն իրականացնելու լիցենզիա՝ տվյալ իրավահամակարգում լիցենզիա տրամադրող իրավասու մարմնից:

Ա65.Որոշ դեպքերում, օրենսդրությամբ կարող է նաև թույլատրվել աուդիտորի եզրակացությունում կիրառել աուդիտորի էլեկտրոնային ստորագրությունը։

*Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը (տես` պարագրաֆ 49)*

Ա66. Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը օգտագործողներին հայտնում է այն մասին, որ աուդիտորը դիտարկել է մինչև այդ ամսաթիվն ընկած այն դեպքերի և գործառնությունների ազդեցությունը, որոնց մասին աուդիտորը տեղեկացվել է, և որոնք տեղի են ունեցել մինչ այդ ամսաթիվը: Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտի եզրակացության ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի ու գործառնությունների համար ներկայացված է ԱՄՍ 560-ում[[504]](#footnote-504):

Ա67.Քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություներին, և ղեկավարությունն է պատասխանատու ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը չի կարող համարել, որ բավարար 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 ղեկավարությունն ընդունել է դրանց նկատմամբ իր պատասխանատվությունը:

Ա68.Որոշ իրավահամակարգերում, օրենսդրությունը սահմանում է անձիք կամ մամինները (օրինակ՝ տնօրեններ) որոնք պատասխանատու են եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող ողջ հաշվետվությունները և բացահայտումները պատրաստվել են, և հստակեցնում է հաստատման գործընթացը: Նման դեպքերում, նման հաստատման ապացույցը ստացվում է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը: Սակայն, այլ իրավահամակարգերում, օրենսդրությունը նման հաստատման համակարգ չի սահմանում: Նման դեպքերում, դիտարկվում է կազմակերպության կառավարման համակարգի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ամփոփման կազմակերպության կողմից կիրառվող ընթացակարգերը, որպեսզի հատկորոշվեն այն անձիք կամ մարմինները, որոնք լիազորված են եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվելիք բոլոր հաշվետվությունները և համապատասխան ծանոթագրությունները պատրաստվել են: Որոշ դեպքերում, օրենսդրությունը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետվողականության գործընթացի պահը, որի դրությամբ աուդիտը ակնկալվում է որ պետք է ավարտված լինի:

Ա69 Որոշ իրավահամակարգերում, բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այդ իրավահամակարգերում բաժնետերերի կողմից վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին, որպեսզի վերջինս եզրակացնի, որ ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ըստ ԱՄՍ-ների, ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ իրավասություն ունեցող անձինք որոշում են, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, պատրաստվել են, և որ իրավասություն ունեցող այդ անձինք հաստատել են իրենց պատասխանատվությունը դրանց նկատմամբ։

#### Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն (տես` պարագրաֆ 50)

Ա70.ԱՄՍ 200-ում նշվում է, որ բացի ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխանելուց, աուդիտորից կարող է պահանջվել համապատասխանել նաև օրենսդրական կամ իրավական պահանջներին[[505]](#footnote-505)։ Այն դեպքում, երբ ԱՄՍ-ների և օրենսդրական պահանջների միջև գոյություն ունեցող տարբերությունները վերաբերում են միայն աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքին կամ շարադրանքին, ապա պարագրաֆ 50 (ա) կետից մինչև (ժդ) կետերը սահմանում են այն նվազագույն տարրերը, որոնք պետք ներառվեն աուդիտորի եզրակացությունում, որպեսզի եզրակացությունը համարվի ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան կազմված։ Այդպիսի դեպքերում աուդիտորի համար անհրաժեշտ չէ կիրառել 21-49-րդ պարագրաֆների պահանջները, որոնք չեն ներառվում 49 (ա) կետից մինչև (ժդ) կետերում, ներառյալ, օրինակ՝ «Աուդիտորի կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների հերթականությունը։

Ա71.Եթե հատուկ իրավահամակարգի հատուկ պահանջները չեն հակասում ԱՄՍ-ների պահանջներին, ապա սույն ԱՄՍ-ի 21-49-րդ պարագրաֆներով պահանջվող եզրակացության կառուցվածքը և շարադրանքը աուդիտորի եզրակացության օգտագործողներին օգնում են աուդիտորի եզրակացությունն առավել հեշտությամբ Ճանաչել որպես ԱՄՍ-ների համապատասխան իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն։

ԱՄՍ 701-ով պահանջվող տեղեկատվություն (տես՝ պարագրաֆ 50( ը) )

Ա72.Օրենսդրությունը կամ իրավական ակտերը աուդիտորից կարող են պահանջել իրականացված աուդիտի վերաբերյալ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը կհամապատասխանի ԱՄՍ 701-ի նպատակներին, կամ կարող է սահմանել այդ նպատակների ներկայացման բնույթը և ծավալները:

Ա73.ԱՄՍ-ները չեն գերակայում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կար-գավորող օրենսդրությանը կամ իրավական ակտերին։ Եթե ԱՄՍ 701-ը կիրառելի է, ապա հղումը ԱՄՍ-ներին միայն կարելի է կատարել աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրություն կամ կարգավորող նորմեր կիրառելիս, սույն ԱՄՍ-ի 50(է) պարագրաֆով պահանջվող բաժինը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող հաշվետվողականության պահանջներին: Այսպիսի հանգամանքներում աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի տեսանկյունից կարևոր համարվող հարցերի ներկայացմանը վերաբերող որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցվեն ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, օրինակ՝

* Ձևափոխելով *առանցքային աուդիտորական հարցեր* պարբերության վերնագիրը, եթե օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով պահանջվում է այլ վերնագիր:
* Բացատրելով, թե ինչու է օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով պահանջվող տեղեկատվությունը ներկայացվում աուդիտորի եզրակացությունում, օրինակ հղում անելով համապատասխան օրենսդրությանը կամ կարգավորող նորմերին և նկարագրելով, թե ինչպես է այդ տեղեկատվությունը վերաբերում աուդիտի առանցքային հարցերին:
* Եթե օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը սահմանում են նկարագրության բնույթը և ծավալը՝ լրացնելով սահմանված տեղեկատվությունը աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ ամբողջական նկարագրություն ստանալու նպատակով, որը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ի պարագրաֆ 13-ի պահանջներին։

Ա74. ԱՄՍ 210-ը վերաբերում է այն հանգամանքներին, երբ տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը սահմանում են աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքը այն դեպքերում, երբ դրանք նշանակալիորեն տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից։ Սա մասնավորապես վերաբերում է աուդիտորի կարծիքին։ Այսպիսի դեպքերում ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է գնահատել՝

ա) որքանով է հնարավոր, որ օգտագործողները լիարժեք չհասկանան ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացումը, և եթե այդպես է

բ) որքանով է հնարավոր աուդիտորի եզրակացությունում առկա լրացուցիչ բացատրության միջոցով մեղմել հնարավոր թյուրընկալումները։

Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվող լրացուցիչ բացահայտումը չի կարող մեղմել հնարավոր թյուր ընկալումները, ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է չստանձնել աուդիտի առաջադրանքը, եթե այն չի պահանջվում օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով։ ԱՄՍ 210-ի համաձայն, այդպիսի օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն իրականացված աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ներին։ Հետևաբար, աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում չի կարող նշել, որ աուդիտն իրականացվել է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն[[506]](#footnote-506)։

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ*

Ա75. Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտորները օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն կարող են հրապարակավ որոշ հարցերի վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնել կամ աուդիտորի եզրակացությունում, կամ լրացուցիչ հաշվետվությունում՝ ներառելով տեղեկատվություն, որը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ի նպատակներին։ Նման հանգամանքներում, աուդիտորից կարող է պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցնել ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, կամ աուդիտորի եզրակացությունում հղում կատարել լրացուցիչ եզրակացությունում տվյալ հարցի նկարագրությանը։

#### Աուդիտորի եզրակացություն կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի մասին (տես՝ պարագրաֆ 51)

Ա76.Աուդիտորը կարող է աուդիտորի եզրակացությունում հղում կատարել և´Աուդիտի միջազգային ստանդարտների, և´աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտին, որի դեպքում աուդիտի ազգային ստանդարտներին համապատասխանելու հետ մեկտեղ, աուդիտորը համապատասխանում է տվյալ աուդիտի առաջադրանքին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին[[507]](#footnote-507)։

Ա77. Հղումը միաժամանակ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին և աուդիտի ազգային ստանդարտներին տեղին չէ, եթե առկա է հակասություն ԱՄՍ-ների և աուդիտի ազգային ստանդարտների պահանջների միջև, որն աուդիտորին կստիպի կազմել այլ կարծիք, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի տարբեր կարծիքների ձևավորմանը, կամ *Հանգամանքների շեշտադրում* կամ *Այլ հանգամանքներ* պարբերությունների չներառմանը, որոնք անհրաժեշտ են տվյալ հանգամանքներում`համաձայն ԱՄՍ-ների: Նման դեպքերում աուդիտորի եզրակացությունը հղում է կատարում միայն աուդիտի ստանդարտներին (կամ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներին), որոնց համաձայն պատրաստվել է աուդիտորի եզրակացությունը։

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն (տես՝ պարագրաֆներ 53-54)

Ա78. Որոշ դեպքերում օրենսդրության, կարգավորող նորմերի կամ ստանդարտների համաձայն կազմակերպությունից կարող է պահանջվել, կամ կազմակերպությունը կարող է, իր ինքնակամ ընտրությամբ, ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Օրինակ, լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել՝ բարձրացնելու ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների մասին օգտագործողների հասկացության աստիճանը, կամ ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ հոդվածների վերաբերյալ տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն։ Այսպիսի տեղեկատվությունը սովորաբար ներկայացվում է կամ լրացուցիչ հավելվածների, կամ լրացուցիչ ծանոթագրությունների տեսքով։

Ա79. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 53-ը բացատրում է, որ աուդիտորի եզրակացությունն ընդգրկում է լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն, իր բնույթով և ներկայացման ձևով պայմանավորված, հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մասը։ Այս գնահատականը հանդիսանում է մասնագիտական դատողության խնդիր։ Այսպես՝

* երբ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները ներառում են բացատրություն կամ համադրում, թե որքանով են դրանք համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվողականության մեկ այլ հիմունքների, աուդիտորը կարող է դիտարկել նշվածը որպես լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը հստակ հնարավոր չէ տարանջատել ֆինանսական հաշվետվություններից։ Այս դեպքում աուդիտորի կարծիքը պետք է ընդգրկի ծանոթագրությունները կամ լրացուցիչ բաժինները, որոնց փոխադարձ հղում է կատարվում ֆինանսական հաշվետվություններում,
* եթե շահույթի կամ վնասի լրացուցիչ հաշիվը, որը պարունակում է ծախսերի հատուկ հոդվածներ, բացահայտվում է որպես ֆինանսական հաշվետվություններին կից Հավելվածի առանձին տեղեկատվություն, աուդիտորը կարող է նշվածը դիտարկել որպես լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը կարող է հստակ տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից։

Ա80. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրության հղումը բավարար է, անհրաժեշտություն չկա աուդիտորի եզրակացությունում հատուկ հղում կատարել լրացուցիչ տեղեկատվությանը, որը ներառվում է աուդիտորի կարծիքում:

Ա81. Օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կարող է չպահանջվել լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկել, և ղեկավարությունը կարող է որոշել չպահանջել աուդիտորից ընդգրկել լրացուցիչ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում:

Ա82. Աուդիտորի գնահատականը՝ արդյոք աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպիսի ձևով, որ կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտորի կարծիքում, ներառում է՝ օրինակ, թե որտեղ է այդ տեղեկատվությունը ներկայացված՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտի ենթարկված այլ լրացուցիչ տեղեկատվության հետ, և արդյոք այն հստակ հատկանշված է որպես «աուդիտի չենթարկված»:

Ա83. Ղեկավարությունը կարող է փոփոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղե-կատվության ներկայացումը, որը կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտորի կարծիքում,օրինակ, հետևյալ կերպ`

* վերացնելով ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտի չենթարկված բաժինների կամ աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունների միջև փոխադարձ հղումները` այնպես, որ աուդիտի ենթարկված և չենթարկված տեղեկատվությունները հստակ տարանջատված լինեն,
* աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը տեղադրելով ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս կամ, եթե դա հնարավոր չէ տվյալ հանգամանքներում, նվազագույնը՝ աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունները միասին տեղադրել ֆինանսական հաշվետվությունների վերջում և հստակորեն վերնագրել դրանք որպես աուդիտի չենթարկված: Աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունները, որոնք ներառված են աուդիտի ենթարկված ծանոթագրություններում, կարող են սխալմամբ դիտարկվել որպես աուդիտի ենթարկված:

Ա84. Փաստը, որ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի չի ենթարկվել, աուդիտորին չի ազատում ԱՄՍ 720[[508]](#footnote-508)-ի աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող պահանջներից։

### Հավելված

(տես` պարագրաֆ Ա19)

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

* Ցուցադրական օրինակ 1.Աուդիտորի եզրակացություն՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ
* Ցուցադրական օրինակ 2.Աուդիտորի եզրակացություն՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ
* Ցուցադրական օրինակ 3.Աուդիտորի եզրակացություն՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության (երբ հղում է կատարվում իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջի տեղեկատվությանը)
* Ցուցադրական օրինակ 4.Աուդիտորի եզրակացություն՝ ընդհանուր նպատակի համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության

#### Ցուցադրական օրինակ 1

**Աուդիտորի եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ**

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

* Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում.
* Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ.
* Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
* Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.
* Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները ներառում են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը՝* տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոնների հետ միասին, և աուդիտը հղում է կատարում երկու աղբյուրներին.
* Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված).
* Աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.
* Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
* Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
* Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի տեղական օրենսդրությամբ պայմանավորված հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ։

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

#### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[509]](#footnote-509)

#### Կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքը և դրամական միջոցների հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

#### Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում*։* Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն Հաշվապահների Էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք)* և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն ՀՄԷՍԽ կանոնների։ Համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### Առանցքային աուդիտորական հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։

*[Առանցքային աուդիտորական յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունն ըստ ԱՄՍ 701-ի]։*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

#### Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[510]](#footnote-510)

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[511]](#footnote-511), և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այընտրանք։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են Ընկերության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար։

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն։

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք, առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում։ Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունը, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(գ)), եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը։

ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացրած աուդիտի ողջ ընթացքում կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում.
* ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[512]](#footnote-512).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը.
* եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վրա։ Եթե մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.
* գնահատում ենք ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև տրամադրում ենք հավաստիացում, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում ենք բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ մեր անկախության վրա, և որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից, որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են։ Այս հարցերը նկարագրում ենք աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրությամբ կամ իրավական ակտերով չի արգելվում տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը։

#### Եզրակացություն օրենսդրական և իրավական այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ

*[Աուդիտորի եզրակացության այս բաժնի կառուցվածքը և բովանդակությունը տարբերվում են, հաշվի առնելով տեղական օրենսդրությամբ, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվությունների բնույթը։ Այլ օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով (որոնք կոչվում են «հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ») կարգավորվող հարցերը պետք է ներկայացվեն այս բաժնում, եթե հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ չեն անդրադառնում այն նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում է Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացության մաս կազմող «ԱՄՍ-ների համաձայն սահմանվող հաշվետվողականության պահանջները» բաժինը։ Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունների ներկայացումը, որոնք անդրադառնում են նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են նաև ԱՄՍ-ները, կարող են միացվել (այսինքն՝ ներառվել «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն»բաժնում՝ առանձին ենթավերնագրերով), եթե աուդիտի եզրակացությանշարադրանքը կարողանում է հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները հստակ տարանջատել ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվություններից, եթե այդպիսի տարբերություն առկա է]*:

Այս աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատու [*նշել անունը*]։

[*Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը*]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

#### Ցուցադրական օրինակ 2

**Աուդիտորի եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ**

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները`

* Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ։ Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն կիրառելի է ԱՄՍ 600-ը.
* Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ.
* Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
* Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա .
* Հաշվապահների Էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը*՝ ներառում է աուդիտին վերաբերող էթիկայի բոլոր պահանջները.
* Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ դեպքերի կամ իրադարձությունների հետ կապված որևէ էական անորոշություն, որը կարող է կասկածի տակ դնել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը, չի հայտնաբերվել՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն.
* Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.
* Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
* Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
* Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի տեղական օրենսդրությամբ պայմանավորված հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ։

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

#### Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[513]](#footnote-513)

#### Կարծիքը

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համար համապարփակ ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքը և համախմբված դրամական միջոցների հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

#### Կարծիքի հիմքեր

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն Հաշվապահների Էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք)*, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն ՀՄԷՍԽ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### Աուդիտի առանցքային հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։

*[Աուդիտի յուրաքանչյուր առանցքային հարցի նկարագրությունն ըստ ԱՄՍ 701-ի]։*

#### Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

#### Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[514]](#footnote-514)

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[515]](#footnote-515) և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Խմբի անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար, համապատասխան դեպքերում անընդհատության հետ կապված հարցերը բացահայտելու և կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա հաշվետվությունները պատրաստելու համար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ղեկավարությունը մտադիր է լուծարել Խումբը, ընդհատել դրա գործունեությունը, կամ երբ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այընտրանք։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձիք պատասխանատու են Խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության համար ։

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն։

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում։ Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունները, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(գ)) , եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը։

ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացրած աուդիտի ողջ ընթացքում կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում,
* ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Խմբի ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[516]](#footnote-516)․,
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը,
* եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Խմբի անընդհատ գործելու կարողության վրա։ Եթե մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Խմբին դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը,
* գնահատում ենք համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը.
* ձեռք ենք բերում բավարար համապատասխան ապացույցներ Խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով։ Մենք պատասխանատու ենք խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար։ Մենք ամբողջովին պատասխանատու ենք մեր աուդիտորական կարծիքի համար։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև տրամադրում ենք հավաստիացում, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում ենք բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ մեր անկախության վրա, և որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից, որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար հանդիսանում են աուդիտի առանցքային հարցեր են։ Մենք նկարագրում ենք այդ հարցերը մեր աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ կարգավորող ակտերով արգելված է այդպիսի հարցերի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացումից հանրային օգուտը ։

#### Եզրակացություն օրենսդրական և իրավական այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ

*[Աուդիտորի եզրակացության այս բաժնի կառուցվածքը և բովանդակությունը տարբերվում են, հաշվի առնելով տեղական օրենսդրությամբ, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվությունների բնույթը։ Այլ օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով (որոնք կոչվում են «հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ») կարգավորվող հարցերը պետք է ներկայացվեն այս բաժնում, եթե հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ չեն անդրադառնում այն նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում է Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացության մաս կազմող «ԱՄՍ-ների համաձայն սահմանվող հաշվետվողականության պահանջները» բաժնում։ Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունների ներկայացումը, որոնք անդրադառնում են նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են նաև ԱՄՍ-ները կարող են միացվել (այսինքն՝ ներառվել «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն» բաժնում՝ առանձին ենթավերնագրերով), եթե աուդիտի եզրակացության շարադրանքը կարողանում է հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները հստակ տարանջատել ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվություններից, եթե այդպիսի տարբերություն առկա է]*:

Այս աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն [*նշել անունը*]։

[*Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը*]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

#### Ցուցադրական օրինակ 3

**Աուդիտորի եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության**

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

* Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ ( այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում) .
* Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ.
* Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
* Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.
* Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններ են.
* Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված).
* Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել հաղորդակցել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.
* Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
* Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
* Տեղական օրենսդրության համաձայն աուդիտորը չունի հաշվետվողականության հետ կապված որևէ այլ պատասխանատվություն.
* Աուդիտորը նախընտրել է հղում կատարել համապատասխան կարգավորող մարմնի կայքէջում ներառված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը։

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

#### Աուդիտորի կարծիքը

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, և ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքը և դրամական միջոցների հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն ( ՖՀՄՍ-ներ) ։

#### Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության՝ *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների*,* ևպահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ` մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության[[517]](#footnote-517) և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[518]](#footnote-518), և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար։

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն։

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակներում աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող լրացուցիչ նկարագրությունները ներկայացված են [Կազմակերպության] կայքէջում՝ [նշել կայքէջի հասցեն]։ Այս նկարագրությունը կազմում է մեր աուդիտորական եզրակացության մասը:

[*Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը*]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

#### Ցուցադրական օրինակ 4

**Աուդիտորի եզրակացություն ընդհանուր նպատակի համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության**

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

* Օրենսդրությամբ պահանջվող ոչ ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում).
* Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են X իրավահամակարգի Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների ( XYZ օրենսդրությունը, նշել անվանումը) համաձայն (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որոնք ներառում են համապատասխան օրենսդրությունը, կարգավորող նորմերը՝ նախագծված բավարարելու օգտագործողների լայն շրջանակների ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները, սակայն որոնք չեն հանդիսանում ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ).
* Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
* Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.
* Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.
* Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված).
* Աուդիտորից չի պահանջվել կամ աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել հաղորդակցել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.
* Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
* Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
* Տեղական օրենսդրության համաձայն աուդիտորը չունի հաշվետվողականության հետ կապված որևէ այլ պատասխանատվություն:

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

#### Կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համապատասխանում են X իրավահամակարգի XYZ օրենքին։

#### Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների*,* ևպահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ` մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

#### Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

*[Տեղեկատվությունը համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության[[519]](#footnote-519)և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավահամակարգի XYZ օրենսդրության համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[520]](#footnote-520), և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար։

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն։

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում։ Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունները, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ)) , եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը։

ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացրած աուդիտի ողջ ընթացքում կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում.
* ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[521]](#footnote-521).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը.
* եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վրա։ Եթե մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[*Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը*]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

# «ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 701

## ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՀԱՐՑԵՐԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

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

### Բովանդակություն

Պարագրաֆ

[**Ներածություն**](#_Toc476395227)

[Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը 1-5](#_Toc476395228)

[Ուժի մեջ մտնելը 6](#_Toc476395229)

[**Նպատակը** **7**](#_Toc476395230)

[**Սահմանումը** **8**](#_Toc476395231)

[**Պահանջներ**](#_Toc476395232)

[Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում 9-10](#_Toc476395233)

[Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում 11-16](#_Toc476395234)

[Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ 17](#_Toc476395235)

[Փաստաթղթավորում 18](#_Toc476395236)

[**Կիրառումը և բացատրական այլ նյութեր**](#_Toc476395237)

[Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը Ա1-Ա8](#_Toc476395238)

[Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշումը Ա9-Ա30](#_Toc476395239)

[Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը Ա31-Ա59](#_Toc476395240)

[Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ Ա60-Ա63](#_Toc476395241)

[Փաստաթղթավորում Ա64](#_Toc476395242)

|  |
| --- |
| *«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)[[522]](#footnote-522) համաձայն,

գ) չի փոխարինում ԱՄՍ 570-ի (վերանայված)[[523]](#footnote-523) 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. 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 հարցեր[[524]](#footnote-524)։ 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 նորմերով[[525]](#footnote-525)։

#### Ուժի մեջ մտնելը

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

### Նպատակը

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

### Սահմանումը

1. 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

1. 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)[[526]](#footnote-526) համաձայն հատկորոշվել են որպես էական խեղաթյուրման բարձր ռիսկ կամ նշանակալի ռիսկ պարունակող ոլորտներ (տես՝պարագրաֆներ Ա19-Ա22).

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):

1. 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

1. 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*

1. 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*

1. 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*

1. 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 տարրերի նկարագրությունների փոխադարձ կապը*

1. 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*

1. 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

1. 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

1. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի հետևյալը (տես՝ պարագրաֆ Ա64)[[527]](#footnote-527)՝

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։

### 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)[[528]](#footnote-528) 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-ում[[529]](#footnote-529) 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 դեպքերի 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 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 վերաբերյալ[[530]](#footnote-530)։ 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 վերաբերյալ[[531]](#footnote-531)։

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 առանցքայինհարցեր»* 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 հաշվետվություններում[[532]](#footnote-532)՝

* 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 (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)[[533]](#footnote-533) 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 առանցքայինհարցեր»* 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-ի[[534]](#footnote-534) համաձայն։ ԱՄՍ 706-ը (վերանայված) տրամադրում է նաև ցուցումներ՝ կապված աուդիտի առանցքային հարցերի և *«Հանգամանքի շեշտադրում»* պարբերության փոխկապակցվածության հետ՝ այդ ԱՄՍ-ի համաձայն[[535]](#footnote-535)։

#### 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)[[536]](#footnote-536):

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։

*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 ապացույցներ[[537]](#footnote-537)։ 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 աղբյուրներից[[538]](#footnote-538)։

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 առանցքայինհարցերը 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 ընթացքում[[539]](#footnote-539): ԱՄՍ-ների համաձայն, հիմնականում դժվարություններ առաջանում են հետևյալ դեպքերում՝
* կապակցված կողմերի հետ գործարքներ[[540]](#footnote-540), 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 սահմանափակումներ[[541]](#footnote-541),
* ԱՄՍ 220-ը առաջադրանքի պատասխանատու աուդիտորից պահանջում է խորհրդակցել բարդ կամ շարունակական բնույթ ունեցող հարցերի վերաբերյալ[[542]](#footnote-542): 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 հետ[[543]](#footnote-543):

*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 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, որոնքհետևաբար, կարող են որոշվել որպես աուդիտի առանցքայինհարցեր՝ 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 ՏՏ 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 ռիսկերը[[544]](#footnote-544)։ 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 եմ 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 ռիսկ[[545]](#footnote-545)։ 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 ռիսկ[[546]](#footnote-546)։ Իրենց բնույթից կախված՝ այս ռիսկերը կարող են չպահանջել աուդիտորից հատուկ ուշադրություն, ուստի, ըստ 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 փոփոխվել[[547]](#footnote-547): 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 գործելաոճի նշանակալի որակական հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումները [[548]](#footnote-548): 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-ի[[549]](#footnote-549), 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))*

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 վերաբերյալ[[550]](#footnote-550)։ 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 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։ Խիստ 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-ի[[551]](#footnote-551) համաձայն դիտարկվող այլ տեղեկատվության վրա, աուդիտի առանցքայինհարցի նկարագրությունը ձևավորելիս՝ աուդիտորը կարող է դիտարկել այս տեղեկատվությունը, ինչպես նաև կազմակերպության կամ այլ վստահելի աղբյուրների կողմից հրապարակավ տրամադրած այլ տեղեկատվությունը։

Ա39․Աուդիտի ընթացքում պատրաստված աուդիտի փաստաթղթերը աուդիտորի համար նույնպես կարող են օգտակար լինել աուդիտի առանցքայինհարցի 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:

*Հղում ֆինանսական հաշվետվությունների այն բացահայտմանը, որին վերաբերում է աուդիտի առանցքայինհարցը (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 գործոնները[[552]](#footnote-552)։

*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 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 ժամանակաշրջանիֆինանսական 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 էաուդիտորական 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։

Օրենսդրությամբկամ կարգավորող նորմերով, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է սահմանվել աուդիտի առանցքայինհարցի 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 պահանջներին[[553]](#footnote-553)։

Ա50․Աուդիտի առաջադրանքի շրջանակներում խրթին, դատողություններ պահանջող ոլորտների վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգերի նկարագրությունը կարող է բավականին բարդ լինել։ Մասնավորապես, դժվարություններ կարող են առաջանալ իրականացրած 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 կիրառած 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 արտահայտած 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 պետականմարմինների 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, մասնավորապեսարդյոք 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 առանցքայինհարց,

(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 հետ[[554]](#footnote-554)։ 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 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:»։

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 705 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՓՈԽՈՒՄ

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

### Բովանդակություն

Պարագրաֆ

[**Ներածություն**](#_Toc476397780)

[Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը 1](#_Toc476397781)

[Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ 2](#_Toc476397782)

[Ուժի մեջ մտնելը 3](#_Toc476397783)

[**Նպատակը** **4**](#_Toc476397784)

[**Սահմանումներ** **5**](#_Toc476397785)

[**Պահանջներ**](#_Toc476397786)

[Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է 6](#_Toc476397787)

[Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը](#_Toc476397788)

[Վերապահումով կարծիք 7](#_Toc476397789)

[Բացասական կարծիք 8](#_Toc476397790)

[Կարծիքից հրաժարում 9-10](#_Toc476397791)

[Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը 11-14](#_Toc476397792)

[Բացասական կարծիքի կամ Կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ …..15](#_Toc476397793)

[Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է](#_Toc476397794)

[Աուդիտորի կարծիք 16](#_Toc476397795)-19

[Կարծիքի հիմք 20-27](#_Toc476397796)

[Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորն արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում 28](#_Toc476397797)

[Նկատառումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում 29](#_Toc476397798)

[Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ 30](#_Toc476397799)

[**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**](#_Toc476397800)

[Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ Ա1](#_Toc476397801)

[Հանգամանքներ, երբ պահանջվում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը Ա1](#_Toc476397802)

[Էական խեղաթյուրումների բնույթը Ա2-Ա7](#_Toc476397803)

[Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը Ա8-Ա12](#_Toc476397804)

[Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը](#_Toc476397805)

[Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարությունից բխող սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները Ա13](#_Toc476397806)-Ա15

[Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ ..Ա16](#_Toc476397807)

[Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է](#_Toc476397808)

[Աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ Ա17](#_Toc476397809)

[Աուդիտորի կարծիք Ա19-Ա20](#_Toc476397810)

[Կարծիքի հիմք Ա21-Ա24](#_Toc476397811)

[ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում …Ա25](#_Toc476397812)

[Նկատառումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում Ա26](#_Toc476397813)

[Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ Ա27](#_Toc476397814)

[**Հավելված**](#_Toc476397815)

[Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ](#_Toc476397816)

[Ցուցադրական օրինակ 1.](#_Toc476397817)[Վերապահումով կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով](#_Toc476397818)

[Ցուցադրական օրինակ 2.](#_Toc476397819)[Բացասական կարծիք` համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով](#_Toc476397820)

[Ցուցադրական օրինակ 3.](#_Toc476397821)[Վերապահումով կարծիք՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով](#_Toc476397822)

[Ցուցադրական օրինակ 4.](#_Toc476397823)[Կարծիքից հրաժարում՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով](#_Toc476397824)

[Ցուցադրական օրինակ 5](#_Toc476397825) [Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով](#_Toc476397826)

*«Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում*» ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) 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 ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը` տրամադրելու համապատասխան եզրակացություն այն հանգամանքներում, երբ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված)[[555]](#footnote-555) համաձայն կարծիք ձևավորելիս, աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է։ Սույն ԱՄՍ-ն նաև անդրադառնում է այն հարցին , թե ինչպիսի ազդեցություն են կրում աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորը արտահայտում է ձևափոխված կարծիք։ Բոլոր դեպքերում կիրառվում են ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) հաշվետվողականության պահանջները, և դրանք նորից չեն շարադրվում սույն ԱՄՍ-ում, բացառությամբ եթե դրանք ուղղակիորեն չեն դիտարկվում կամ փոփոխվում սույն ԱՄՍ-ի պահանջների արդյունքում։

#### Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ

1. Սույն ԱՄՍ-ն սահմանում է ձևափոխված կարծիքի երեք տեսակ` վերապահումով կարծիք, բացասական կարծիք և կարծիքից հրաժարում: Որոշումը, թե կարծիքի ձևափոխման որ տեսակն է տեղին, կախված է՝

ա) ձևափոխման հիմք հանդիսացող հարցի բնույթից, այսինքն` արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, կամ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պարագայում, հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինեն, և

բ) աուդիտորի դատողությունից՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա տվյալ հարցի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության համատարած լինելու վերաբերյալ (տես` պարագրաֆ Ա1):

#### Ուժի մեջ մտնելը

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորի նպատակն է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հստակ կերպով արտահայտել համապատասխանորեն ձևափոխված կարծիք, որն անհրաժեշտ է, երբ`

(ա) աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ

(բ) աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումից:

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

ա) **համատարած՝** տերմինը,խեղաթյուրումների համատեքստում, կիրառվում է նկարագրելու խեղաթյուրումների ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որոնք չեն հայտնաբերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողության պատճառով: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա համատարած են այն ազդեցությունները, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության՝

(i.) չեն սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով,

(ii.)եթե նման ձևով սահմանափակվում են, ապա ներկայացնում են կամ կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների զգալի մասը, կամ

(iii.)բացահայտումների առումով, հիմնարար են ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների կողմից՝ այդ հաշվետվությունները հասկանալու համար,

բ) **ձևափոխված կարծիք՝** ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք, բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում։

### Պահանջներ

#### Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է

1. Աուդիտորը պետք է աուդիտորի եզրակացությունում ձևափոխի կարծիքը, եթե`

ա) եզրակացնում է` հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ (տես` պարագրաֆներ Ա2-Ա7),

բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումից (տես` պարագրաֆներ Ա8-Ա12):

#### Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը

#### Վերապահումով կարծիք

1. Աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք, երբ`

ա) եզրակացնում է` հիմնվելով ձեռք բերված բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա, որ խեղաթյուրումները` առանձին կամ միասին, էական են, սակայն ոչ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների համար, կամ

բ) ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել էական, սակայն ոչ համատարած։

#### Բացասական կարծիք

1. Աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք, երբ հիմնվելով ձեռք բերված բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրակացնում է, որ խեղաթյուրումները, առանձին կամ միասին, և՛ էական են, և՛ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների համար։

#### Կարծիքից հրաժարում

1. Աուդիտորը պետք է արտահայտի կարծիքից հրաժարում, երբ նա ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել և՛էական, և՛ համատարած:
2. Աուդիտորը պետք է արտահայտի կարծիքից հրաժարում, երբ, բազմաթիվ էական անորոշություններ ներառող խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը եզրակացնում է, որ թեև յուրաքանչյուր անորոշության համար ձեռք է բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն հնարավոր չէ կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` ելնելով անորոշությունների հավանական փոխկապակցվածությունից և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրանց հնարավոր կուտակային ազդեցությունից:

#### Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը

1. Եթե առաջադրանքի ստանձնումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է, որ ղեկավարու- թյունը սահմանափակում է աուդիտի ընդգրկման շրջանակները, ինչը աուդիտորի դիտարկմամբ հավանաբար կառաջացնի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում արտահայտելու անհրաժեշտություն, ապա աուդիտորը պետք է պահանջի ղեկավարությունից վերացնել սահմանափակումը:
2. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է վերացնել սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 11-ում նկարագրված սահմանափակումը, աուդիտորը պետք է տվյալ հարցը հաղորդակցի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացառությամբ եթե կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ[[556]](#footnote-556), և որոշի՝ արդյոք հնարավոր է իրականացնել այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով։
3. Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա աուդիտորը պետք է հետևանքները որոշիհետևյալ կերպ`

ա) եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր հետևանքը կարող է լինել էական, բայց ոչ համատարած, ապա պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք, կամ

բ) եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր հետևանքը կարող է լինել և՛էական, և՛ համատարած, որի դեպքում վերապահումով կարծիք արտահայտելը կարող է լինել ոչ բավարար՝ներկայացնելու իրավիճակի ողջ լրջությունը, ապա աուդիտորը պետք է՝

(i.) դադարեցնի աուդիտը, եթե դա կիրառելի է և հնարավոր գործող օրենսդրության շրջանակներում, կամ (տես` պարագրաֆ Ա13),

(ii.)ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտի կարծիքից հրաժարում, եթե նախքան աուդիտորի եզրակացությանտրամադրումը աուդիտի դադարեցումը կիրառելի կամ հնարավոր չէ (տես` պարագրաֆ Ա14):

1. Եթե աուդիտորը դադարեցնում է աուդիտը, ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 13-ի (բ) կետի (i) ենթակետում, ապա նախքան դադարեցնելը, նա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, որոնք կարող էին հանգեցնել աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման (տես` պարագրաֆ Ա15):

#### Բացասական կարծիքի կամ Կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ

1. Երբ աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, արտահայտել Բացասական կարծիք կամԿարծիքից հրաժարում, ապա աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է միաժամանակ ներառի չձևափոխված կարծիք ֆինանսական հաշվետվողականության միևնույն հիմունքների հիման վրա պատրաստված որևէ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի հատուկ տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ: Այդպիսի հանգամանքներում նման չձևափոխված կարծիքի ներառումը աուդիտորի նույն հաշվետվությունում[[557]](#footnote-557) կհակասի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, աուդիտորի արտահայտած Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը (տես` պարագրաֆ Ա16)։

#### Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է

#### Աուդիտորի կարծիք

1. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է աուդիտորական կարծիքը, ապա աուդիտորը *Կարծիք*բաժնումպետք է կիրառի «*Վերապահումով կարծիք»*, «*Բացասական կարծիք»* կամ «*Կարծիքից հրաժարում»* վերնագրերը, ինչպես տեղին է (տես՝ պարագրաֆներ Ա17-Ա19)։

#### Վերապահումով կարծիք

1. Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կարծիք ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման պատճառով, աուդիտորը պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, բացառությամբ «*Վերապահումով կարծիքի հիմք*» բաժնումնկարագրված հարցի(երի) ազդեցության.

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում ենճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)[…]՝[ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն, կամ

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են համապատասխանության հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստվել են՝[ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն։

Երբ կարծիքի ձևափոխումն առաջանում է բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը վերապահումով կարծիք արտահայտելու դեպքում պետք է կիրառի համապատասխան արտահայտություն՝ «բացառությամբ հարցի(երի) հնարավոր ազդեցության…» (տես՝ պարագրաֆ Ա20)։

#### Բացասական կարծիք

1. Երբ աուդիտորն արտահայտում է Բացասական կարծիք, ապա աուդիտորը պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, «*Բացասական կարծիքի հիմք*» բաժնումնկարագրված հարցի(երի) նշանակալիության պատճառով՝

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիսճշմարիտ և իրական պատկերը)[…]՝ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն, կամ

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են համապատասխանության հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել՝[ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն։

#### Կարծիքից հրաժարում

1. Երբ աուդիտորն արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը պետք է `

ա) նշի, որ աուդիտորը չի արտահայտում կարծիք՝ կից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,

բ) նշի, որ «*Կարծիքի հրաժարման հիմք*» բաժնում նկարագրված հարցի(երի) նշանակալիության պատճառով աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք հիմնավորելու համար, և

գ) փոփոխի ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 24 (բ) կետով պահանջվող արտահայտությունը, որտեղ նշվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի, հաստատելով, որ աուդիտորը ներգրավվել է իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ։

#### Կարծիքի հիմք

1. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքը, ապա աուդիտորը պարտավոր է, ի լրումն ԱՄՍ 700-ով (վերանայված) պահանջվող որոշակի տարրերի (տես՝ պարագրաֆ Ա21)՝

ա) փոխարինել ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28-ով պահանջվող «*Կարծիքի հիմք*» վերնագիրը, «*Վերապահումով կարծիքի հիմք*», «*Բացասական կարծիքի հիմք*» կամ «*Կարծիքից հրաժարման հիմք*» վերնագրերով, ինչպես տեղին է, և

բ) այս բաժնի շրջանակներում, ներառել այն հարցի նկարագրությունը, որը հանգեցրել է կարծիքի ձևափոխման։

1. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի գումարների (ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կից ծանոթագրություններում քանակական բացահայտումները), աուդիտորը «*Կարծիքի հիմք»* բաժնում պետք է ներառի խեղաթյուրման նկարագրությունը և ֆինանսական ազդեցությունների գումարային արտահայտությունը, եթե դա իրագործելի է: Եթե հնարավոր չէ որոշել ֆինանսական ազդեցությունների գումարը, ապա աուդիտորը պետք է դրա մասին նշի այդ նույն բաժնում (տես` պարագրաֆ Ա22):
2. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է որակական բացահայտումներին, ապա աուդիտորը «*Կարծիքի հիմք»* բաժնում պետք է ներառի պարզաբանում, թե ինչ կերպ են խեղաթյուրվել բացահայտումները:
3. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է բացահայտման ենթակա տեղեկատվության չբացահայտմանը, ապա աուդիտորը պետք է`

ա) չբացահայտման վերաբերյալ քննարկի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,

բ) «*Կարծիքի հիմք*» բաժնում նկարագրի բաց թողնված տեղեկատվության բնույթը, և

գ) բացառությամբ, եթե արգելված է օրենսդրությամբ, ներառի բաց թողնված բացահայտումները, պայմանով, որ դա իրագործելի է,և աուդիտորի կողմից ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաց թողնված տեղեկատվության վերաբերյալ (տես` պարագրաֆ Ա23):

1. Եթե կարծիքի ձևափոխումը առաջացել է բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը «*Կարծիքի հիմք»* բաժնում պետք է ներառի այդ անկարողության պատճառները:
2. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Վերապահումով կարծիք կամ Բացասական կարծիք, աուդիտորը պետք է փոխիհետևյալի վերաբերյալ շարադրանքը՝ արդյոք ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28 (դ) կետով պահանջվող աուդիտորի կարծիքի հիմք հանդիսանալու համար՝ ներառելով «վերապահումով» կամ «բացասական» բառերը, ինչպես տեղին է։
3. Երբ աուդիտորը արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է ներառի ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28 (բ) և 28 (դ) կետերով պահանջվող տարրերը։ Այդ տարրերն են՝

ա) հղում աուդիտորի եզրակացության այն բաժնին, որտեղ նկարագրվում են աուդիտորի պատասխանատվությունները, և

բ) հայտարարություն այն բանի վերաբերյալ, թե արդյոք ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում աուդիտորի կարծիքի արտահայտման համար։

1. Նույնիսկ, եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել է Բացասական կարծիք կամ Կարծիքից հրաժարում, աուդիտորը պետք է «*Կարծիքի հիմք*» բաժնում ներկայացնի իրեն հայտնի բոլոր այլ հանգամանքների նկարագրությունը և նրանց ազդեցությունը, և որոնք կառաջացնեին կարծիքի ձևափոխում (տես` պարագրաֆ Ա24):

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորն արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում

1. Եթե աուդիտորը արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապաաուդիտորը պետք է փոխի ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 38-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը` նշելով միայն հետևյալը (տես՝ պարագրաֆ Ա25).

ա) հայտարարություն, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է իրականացնել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն, և տրամադրել աուդիտորի եզրակացություն,

բ) հայտարարություն, որ «*Կարծիքի հրաժարման հիմք*» բաժնում նկարագրված հարցի(երի) պատճառով,սակայն, աուդիտորն ի վիճակի չի եղել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույց՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք հիմնավորելու համար,

գ) հայտարարություն աուդիտորի անկախության և էթիկայի այլ պահանջների պահպանման մասին, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28 (գ)-ով։

#### Նկատառումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում

1. Եթե օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով այլ բան չի պահանջվում, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալաուդիտորի կողմից Կարծիքից հրաժարում արտահայտելու դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է ներառի «*Աուդիտի առանցքային հարցեր*» բաժին՝ ԱՄՍ 701-ի[[558]](#footnote-558) համաձայն, կամ «*Այլ տեղեկատվություն*» բաժին՝ ԱՄՍ 720-ի (վերանայված)[[559]](#footnote-559) համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա26)։

#### Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

1. Երբ աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորի եզրակացությունում ձևափոխել կարծիքը, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի այն հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք հանգեցրել են կարծիքի ձևափոխման,ինչպես նաև ներկայացնի ձևափոխման շարադրանքը (տես՝ պարագրաֆ Ա27):

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ (տես` պարագրաֆ 2)

Ա1․ Ստորև բերված աղյուսակը ներկայացնում է, թե ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթի և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ աուդիտորի դատողությունըինչպես է ազդում արտահայտվելիք կարծիքի տեսակի վրա:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթը* | *Աուդիտորի դատողությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ* | |
| *Էական է, բայց ոչ համատարած* | *Էական է և համատարած* |
| Ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են | Վերապահումով կարծիք | Բացասական կարծիք |
| Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողություն | Վերապահումով կարծիք | Կարծիքից հրաժարում |

#### Հանգամանքներ, երբ պահանջվում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը

#### Էական խեղաթյուրումների բնույթը (տես` պարագրաֆ 6(ա))

Ա2. ԱՄՍ 700-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու համար եզրակացնել, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումներից[[560]](#footnote-560)։ Եզրակացության համար հաշվի է առնվում ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան, աուդիտորի գնահատումը՝համաձայն ԱՄՍ 450-ի[[561]](#footnote-561):

Ա3 ԱՄՍ 450-ի համաձայն՝ խեղաթյուրումը սահմանվում է որպես ֆինանսական հաշվետվության ներկայացված հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման, և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն տվյալ հոդվածի համար պահանջվող գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև տարբերություն: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրում կարող է առաջանալ հետևյալների գծով՝

ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատաս-խանությունը,

բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը, կամ

գ) ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների համապատասխանությունը կամպատշաճ լինելը:

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 համապա- տասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին,

բ) ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ չեն ներկայացնում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված նշանակալի հոդվածի վերաբերյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,

գ) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներկայացնում կամ բացահայտում հիմքում ընկած գործարքները և դեպքերն այնպես, որպեսզի ապահովվի ճշմարիտ ներկայացում:

Ա5․ Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները հաճախ պարունակում են պահանջներ՝ հաշվառելու և բացահայտելու հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները: Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը նշանակալի փոփոխություն է կատարել հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրում կարող է առաջանալ, եթե կազմակերպությունը չի պահպանել վերը նշված պահանջները։

Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը

Ա6. Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառման հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ`

ա) երբ ղեկավարությունը հետևողականորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը` ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին համապատասխան, ներառյալ, երբ ղեկավարությունը հետևողականորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը տարբեր ժամանակաշրջանների, կամ նմանատիպ գործարքների կամ դեպքերի համար (հետևողական կիրառում), կամ

բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառման մեթոդի պատճառով (ինչպես, օրինակ, կիրառության ոչ միտումնավոր սխալը):

Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների համապատասխանությունը և պատշաճ ներկայացումը

Ա7․ Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճ ներկայացման և համապատասխանության հետ կապված` ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ, երբ`

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ֆինանսական հաշ-վետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն պահանջվող բոլոր բացահայտումները,

(բ) ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները չեն ներկայացվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, կամ

(գ) ֆինանսական հաշվետվությունները, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով հստակ պահանջվող բացահայտումների, չեն տրամադրում լրացուցիչ բացահայտումներ, որոնք անհրաժեշտ են ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար։

ԱՄՍ 450-ի Ա13ա պարագրաֆում բերված են էական խեղաթյուրումների լրացուցիչ օրինակներ, որոնք կարող են ծագել որակական բացահայտումներում:

#### Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը (տես` պարագրաֆ 6(բ))

Ա8. Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու աուդիտորի անկարողությունը (որը նաև անվանվում է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում) կարող էառաջանալ`

ա) կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքներից,

բ) աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամկետների հետ կապված հանգամանքներից, կամ

գ) ղեկավարությունից բխող սահմանափակումներից:

Ա9. Աուդիտորական կոնկրետ ընթացակարգի կիրառման անկարողությունը չի հանդիսանում աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, եթե աուդիտորը կարող է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այլընտրանքային ընթացակարգեր կիրառելով: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա 7(բ ) և 9-10-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ըստ համապատասխանության: Ղեկավարությունից բխող սահմանափակումները կարող են աուդիտի համար ունենալ այլ հետևանքներ նույնպես, ինչպես օրինակ` խարդախության ռիսկերի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման և առաջադրանքի հետագա շարունակման առնչությամբ:

Ա10. Կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքների օրինակներ են հանդիսանում`

* կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցումների կորուստը,
* նշանակալի բաղադրիչի հաշվապահական հաշվառման գրանցումների անորոշ ժամկետով առգրավվումը պետական մարմինների կողմից:

Ա11. Որպես աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամկետների հետ կապված հանգամանքների օրինակներ կարելի է նշել հետևյալը`

* երբ կազմակերպությունից պահանջվում է ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ կիրառել հաշվապահական հաշվառման բաժնեմասնակցության մեթոդը, սակայն աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերջինիս ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ` գնահատելու` արդյոք բաժնեմասնակցության մեթոդը ճիշտ է կիրառվել,
* աուդիտորի առաջադրանքի նշանակման ժամկետը այնպիսին է, որ աուդիտորը անկարող է դիտել պաշարների գույքագրման գործընթացը,
* աուդիտորը որոշում է, որ համապարփակ ընթացակարգերի կիրառումը ինքնին բավականաչափ չէ, սակայն կազմակերպության հսկողական գործընթացներն արդյունավետ չեն:

Ա12. Ստորև բերված են օրինակներ, երբ աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակումների հետևանքով `

* ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին դիտել պաշարների գույքագրման գործընթացը,
* ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին որոշ հաշիվների մնացորդների վերաբերյալ արտաքին հաստատումներ պահանջել։

#### Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը

#### Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարությունից բխող սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները (տես՝ պարագրաֆ 13(բ)(i))-14)

Ա13․ Աուդիտի առաջադրանքը դադարեցնելու իրագործելիությունը կարող է կախված լինել ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակմանպահին առաջադրանքի ավարտվածության աստիճանից: Եթե աուդիտորը հիմնականում ավարտել է առաջադրանքը, ապա նախքան առաջադրանքի դադարեցումը աուդիտորը կարող է որոշել հնարավորության սահմաններում ավարտել առաջադրանքը, արտահայտել Կարծիքից հրաժարում և բացատրել աուդիտի շրջանակների սահմանափակումը «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում:

Ա14 Որոշ հանգամանքներում աուդիտի առաջադրանքի դադարեցումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե աուդիտորը, օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն, պարտավոր է շարունակել առաջադրանքը: Այսպիսի հանգամանք կարող է առաջանալ այն աուդիտորի համար, ով նշանակվել է իրականացնելու հանրային հատվածի կազմակերպության աուդիտ: Այսպիսի հանգամանք կարող է ստեղծվել նաև այն իրավահամակարգերում, որտեղ աուդիտորը նշանակվել է իրականացնելու որոշակի ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, կամ նշանակվել է որոշակի ժամանակահատվածով և նրան արգելված է դադարեցնել առաջադրանքը մինչև նշված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կամ նշված ժամանակահատվածի ավարտը, համապատասխանաբար։ Աուդիտորը կարող է նաև անհրաժեշտ համարել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել «*Այլ հանգամանքներ*» պարբերություն*[[562]](#footnote-562)*:

Ա15 Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պատճառով աուդիտի առաջադրանքի դադարեցումը անհրաժեշտ է, ապա մասնագիտական, իրավական կամ կարգավորող նորմերի պահանջի համաձայն, աուդիտորից կարող է պահանջվել առաջադրանքի դադարեցման հետ կապված հանգամանքների մասին տեղեկացնել կարգավորող մարմիններին կամ կազմակերպության սեփականատերերին։

#### Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ (տես` պարագրաֆ 15)

Ա16․Ստորև բերված են աուդիտորական եզրակացության հետ կապված հանգամանքների այնպիսի օրինակներ, որոնք չեն հակասում աուդիտորի կողմից արտահայտած Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը`

* երբ ֆինանսական հաշվետվողականության տվյալ կիրառելի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվում է չձևափոխված կարծիք, և միևնույն եզրակացությունում նույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվում է Բացասական կարծիք` ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի այլ հիմունքների համաձայն[[563]](#footnote-563),
* երբ ֆինանսական արդյունքի և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ արտահայտվում է Կարծիքից հրաժարում, և չձևափոխված կարծիք ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ (տես՝ ԱՄՍ 510)[[564]](#footnote-564): Այս դեպքում, աուդիտորը չի արտահայտում Կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` որպես ամբողջություն:

#### Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է

#### Աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ (տես` պարագրաֆ 16)

Ա17․ Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակներ 1-ը և 2-ը ներկայացնում են աուդիտորի հաշվետությունների օրինակներ, որոնք պարունակում են վերապահումով կարծիք և բացասական կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով։

Ա18 ՀավելվածիՑուցադրական օրինակ 3-ը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է վերապահումով կարծիք՝աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռքբերելու անկարողության պատճառով։ Ցուցադրական օրինակ 4-ը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ տարրի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով։ Ցուցադրական օրինակ 5-ը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով։ Վերջին երկու օրինակներից յուրաքանչյուրի դեպքում, անկարողության հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և՛ էական է, և՛ համատարած։ Այլ ԱՄՍ-ների հավելվածներ, որոնք ներառում են աուդիտորական եզրակացության պահանջները ներկայացնող օրինակներ, ներառյալ ԱՄՍ 570-ը[[565]](#footnote-565)(վերանայված), նաև ներառում ենաուդիտորիեզրակացությունների օրինակներ՝ ձևափոխված կարծիքներով։

#### Աուդիտորի կարծիք(տես՝ պարագրաֆ 16)

Ա19․ Այս վերնագրի փոփոխումը օգտագործողի համար հստակեցնում է, որ աուդիտորի կարծիքը ձևափոխված է, և փոփոխված վերնագրից կարելի է հասկանալ ձևափոխման տեսակը։

**Վերապահումով կարծիք (տես՝ պարագրաֆ 17)**

Ա20․ Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կարծիք, «*Կարծիք*» բաժնում տեղին չի լինի օգտագործել այնպիսի արտահայտություններ, ինչպիսիք են` «վերոնշված բացատրություններովհանդերձ» կամ «պայմանավորված» արտահայտությունները, քանի որ դրանք բավարար հստակ և ազդեցիկ չեն:

#### Կարծիքի հիմք (տես՝ պարագրաֆներ 20,21,23,27 )

Ա21. Աուդիտորի եզրակացությունում հետևողականության պահպանումը խթանում է օգտագործողներին առավել լավ հասկանալ եզրակացությունը և հատկորոշել ոչ սովորական հանգամանքները, երբ դրանք տեղի են ունենում։ Հետևաբար, թեև ձևափոխված կարծիքի շարադրանքը և այդ ձևափոխման պատճառների նկարագրության միատեսականությունը կարող է հնարավոր չլինել պահպանել, այնուհանդերձ աուդիտորի եզրակացության ձևի և բովանդակության հետևողականության պահպանումը ցանկալի է։

Ա22. Աուդիտորի եզրակացությունում «*Կարծիքի հիմք*» բաժնումաուդիտորի կողմից նկարագրվող էական խեղաթյուրումներիֆինանսական ազդեցությունների օրինակ է շահութահարկի, մինչև հարկումը շահույթի, զուտ շահույթի և սեփական կապիտալի վրա պաշարների գերագնահատմանազդեցությունը:

Ա23. «*Կարծիքի հիմք*» բաժնումբաց թողնված տեղեկատվության բացահայտումը կարող է իրագործելի չլինել, եթե`

ա) ղեկավարությունը չի պատրաստել բացաhայտումներ, կամ էլ բացահայտումներըհեշտությամբ հասանելի չեն աուդիտորին, կամ

բ) ըստ աուդիտորի դատողության, բացահայտումները չափից ավելի ծավալուն կլինեն աուդիտորի եզրակացության համեմատ:

Ա24. «*Կարծիքի հիմք*» բաժնում նկարագրված կոնկրետ հարցի պատճառով բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժարումի արտահայտումը չի արդարացնում այլ հայտնաբերված հարցերի բացթողումը, որոնք այլապես կպահանջեին աուդիտորի կարծիքի ձևափոխում: Նման դեպքերում այդ այլ հարցերի բացահայտումը, որոնց մասին աուդիտորը տեղյակ է, կարող է տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների համար։

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում (տես՝ պարագրաֆ 28)

Ա25. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում, ստորև ներկայացված հայտարարությունները առավել նպատակահարմար են աուդիտորի եզրակացության «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունները*» բաժնում, ինչպես ներկայացված է սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի 4-րդ և 5-րդ Ցուցադրական օրինակներում՝

* ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28-ի (ա) կետով պահանջվող հայտարարությունը փոփոխվել է՝ նշելու, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է իրականացնել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ԱՄՍ-ների համաձայն,
* ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28-ի (գ) կետով պահանջվող հայտարարությունը աուդիտորի անկախության և էթիկայի այլ պահանջների պահպանման վերաբերյալ։

#### Նկատառումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում (տես՝ պարագրաֆ 29)

Ա26. Աուդիտորի եզրակացությունում *«Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում ներկայացնելով աուդիտորի բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառները, օգտագործողներին տրամադրում են օգտակար տեղեկատվություն՝հասկանալու, թե ինչու է աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել Կարծիքից հրաժարում, ինչպես նաև նրանց զգուշացնել անհարկի չվստահել այդ հաշվետվություններին։ Այնուամենայնիվ, *աուդիտի առանցքային* հարցերի ներկայացումը, ի լրումն այն հարցերի, որոնց արդյունքում արտահայտվել է Կարծիքից հրաժարում, կարող են ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, ավելի վստահելի են այդ հարցերի վերաբերյալ, քան պատշաճ է տվյալ հանգամանքներում, և չեն համապատասխանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, արտահայտված Կարծիքից հրաժարումին։ Նմանապես, տեղին չի լինի ներառել *«Այլ տեղեկատվություն»* բաժին ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) համաձայն՝ անդրադառնալով այլ տեղեկատվության և ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանության վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկմանը: Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 29-ով արգելվում է *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժին կամ *«Այլ տեղեկատվություն»* բաժին ներառել աուդիտորի եզրակացությունում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է *Կարծիքից հրաժարում*, բացառությամբ, եթե աուդիտորից օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն պահանջվում է ներկայացնել *աուդիտի առանցքային* հարցերը կամ հաշվետու լինել այլ տեղեկատվության վերաբերյալ։

#### Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (տես` պարագրաֆ 30)

Ա27. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելով այն հանգամանքների ներկայացումը, որոնք հանգեցրել են աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման, ինչպես նաև այդ ձևափոխման տեքստի շարադրանքը, հնարավորություն է տալիս`

ա) աուդիտորին ծանուցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալվող ձևափոխման(ումների) և ձևափոխման պատճառների (հանգամանքների) մասին,

բ) համաձայնության գալ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ` ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հարցին(երին) առնչվող փաստերի վերաբերյալ, կամ հաստատել ղեկավարության հետ անհամաձայնության հարցերը, որպես այդպիսիք, և

գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հնարավորություն տալ, եթե տեղին է, աուդիտորին տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ` ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հարցի(երի) առնչությամբ:

### Հավելված

(տես՝պարագրաֆներ Ա17-Ա18, Ա25)

#### Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

* Ցուցադրական օրինակ 1. Վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 2. Բացասական կարծիք պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 3. Վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 4. Կարծիքից հրաժարում պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարումպարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

#### Ցուցադրական օրինակ 1

#### Վերապահումով կարծիք՝ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը[[566]](#footnote-566) չի կիրառվում),
* ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210[[567]](#footnote-567)-ի համաձայն,
* պաշարները խեղաթյուրված են։ Խեղաթյուրումը համարվել է էական, սակայն ոչ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ վերապահումով կարծիքի արտահայտումը տեղին է),
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն,
* աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
* Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ։

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

#### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[568]](#footnote-568)

#### Վերապահումով կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի ազդեցության, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում *(*կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքը ու դրամական միջոցների հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

#### Վերապահումով կարծիքի հիմք

Ընկերության պաշարները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արտացոլված են xxx գումարով։ Ղեկավարությունը պաշարները չի ներկայացրել ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, այլ դրանք ներկայացրել է միայն ինքնարժեքով, ինչը հանդիսանում է շեղում ՖՀՄՍ-ներից։ Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ, եթե ղեկավարությունը պաշարները ներկայացներ ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, ապաանհրաժեշտ կլիներ պաշարները xxx-գումարով նվազեցնել մինչև դրանց իրացման զուտ արժեք։ Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կավելանար xxx գումարով, իսկ շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին xxx, xxx և xxx գումարներով, համապատասխանաբար։

Աուդիտն անց ենք կացրել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխողմեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն [*իրավահամակարգում*] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզվածենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար։

#### Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաևայլ տեղեկատվության վրա:]*

#### Աուդիտի առանցքային հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։ Ի լրումն *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի՝ մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերն աուդիտի առանցքային հարցերն են՝ ներկայացվող մեր եզրակացությունում։

*[Նկարագրել աուդիտի առանցքային հարցերից յուրաքանչյուրը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

#### Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[569]](#footnote-569)

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում էԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում էԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

#### Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

*[Եզրակացությունը ներկայացվում էԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

#### Ցուցադրական օրինակ 2

#### Բացասական կարծիք` համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները

* ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը հանդիսանում է դուստր ընկերություններ ունեցող ընկերության խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են՝ դուստր ընկերության չհամախմբման պատճառով։ Էական խեղաթյուրումը համարվել է համատարած`համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար։ Խեղաթյուրման ազդեցությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չի որոշվել՝գործնականում դրա որոշման անհնարինության պատճառով (այսինքն՝ բացասական կարծիքի արտահայտումը տեղին է),
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգելէ, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն,
* կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, այնուհանդերձ, աուդիտորը որոշել է, որ բացի «*Բացասական կարծիքի հիմք*»բաժնում նկարագրված հարցի, այլ աուդիտի առանցքային հարցեր առկա չեն,
* աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիք առաջացնող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ։

#### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[570]](#footnote-570)

**Բացասական կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, մեր եզրակացության «*Բացասական կարծիքիհիմք*» բաժնում նշված հարցի նշանակալիության պատճառով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ *չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքը ու համախմբված դրամական միջոցների հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Բացասական կարծիքի հիմք**

Ինչպես ներկայացված է X Ծանոթագրությունում, Խումբը չի համախմբել 20X1 թվականի ընթացքում ձեռք բերած դուստր ԲԳԴ ընկերությանը, քանի որ Խումբը դեռևս չի կարողացել որոշել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ այդ դուստր ընկերության որոշ էական նյութական ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքը։ Հետևաբար, այս ներդրումը հաշվառվել է ինքնարժեքով։ ՖՀՄՍ-ների համաձայն, Խումբը պետք է համախմբեր այս դուստր ընկերությունը և հաշվառեր ձեռք բերումը, հիմնվելով նախնական գնահատումների վրա։ Եթե ԲԳԴ ընկերությունը համախմբվեր, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր կկրեին էական ազդեցություն։ Չհամախմբման ազդեցությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չի որոշվել։

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պարտականությունը լրացուցիչ նկարագրված է *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն [*իրավահամակարգում*] խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար։

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 7-ը: Ցուցադրական օրինակ 7-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ բացասական կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]*

**Աուդիտի առանցքային հարցեր**

Բացի *«Բացասական կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ներկայացվող մեր եզրակացությունում առկա չեն այլ *աուդիտի առանցքային* հարցեր։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[571]](#footnote-571)

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

#### Ցուցադրական օրինակ 3

#### Վերապահումով կարծիք՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

Աուդիտորի եզրակացությանսույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը հանդիսանում է դուստր ընկերություններ ունեցող ընկերության խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ արտերկրյա ասոցիացված ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ։ Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները համարվել են էական, սակայն ոչ համատարած համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ վերապահումով կարծիքը տեղին է),
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա չէ էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն,
* աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
* աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝սահմանված տեղական օրենսդրությամբ։

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[572]](#footnote-572)

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվի դրությամբ ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «*Վերապահումով կարծիքի հիմք*» բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքնու համախմբված դրամական միջոցների հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

ԱԲԳ ընկերության ներդրումը տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ԲԳԴ ընկերությունում հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով, և ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ներկայացված է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության ԲԳԴ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասը՝ xxx գումարով, ներկայացված է ԱԲԳ ընկերության տարվա շահույթում: Մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԲԳԴ ընկերությունում ԱԲԳ ընկերության ներդրման հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ ընկերության ԲԳԴ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ, քանի որ մեզ հասանելի չէին ԲԳԴ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությունը, ղեկավարությունը և աուդիտորը: Հետևաբար, մենք անկարող էինք որոշել` արդյոք անհրաժեշտ էր կատարել նշված գումարների որևէ ճշգրտում։

Աուդիտն անց ենք կացրել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբվածֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն [*իրավահամակարգում*] համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։ Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝մերվերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար։

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]*

**Աուդիտի առանցքային հարցեր**

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Այդ հարցերը դիտարկվել են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։ Ի լրումն *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի՝ մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերն աուդիտի առանցքային հարցերն են՝ ներկայացվող մեր եզրակացությունում։

*[Ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերից յուրաքանչյուրը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[573]](#footnote-573)

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

#### Ցուցադրական օրինակ 4

#### Կարծիքից հրաժարում՝համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակիտարրի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* չցուցակված ընկերության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը հանդիսանում է դուստր ընկերություններ ունեցող ընկերության խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան, (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ։ Այսինքն, աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման վերաբերյալ, որը ներկայացնում է ընկերության զուտ ակտիվների 90%-ը։ Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները համարվել են և՛էական, և՛համատարած համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ Կարծիքից հրաժարման արտահայտումը տեղին է),
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* աուդիտորի պատասխանատվությունների բաժնի ավելի սահմանափակ նկարագրություն է պահանջվում,
* ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ։

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[574]](#footnote-574)

**Կարծիքից հրաժարում**

Մենք ներգրավվել ենք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը: Հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մենք չենք արտահայտում կարծիքԽմբինկից ներկայացված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։ Մեր եզրակացության «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի հիմք ապահովելու համար։

**Կարծիքից հրաժարման հիմք**

Խմբի ներդրումը XYZհամատեղ ձեռնարկումում Խմբի ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում ներկայացվածէ xxx գումարով, որը ներկայացնում է Խմբիզուտ ակտիվների 90 տոկոսից ավելին դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ։ Մեզ հասանելի չէին ԲԳԴ ընկերության ղեկավարությունը և աուդիտորները, ինչպես նաև նույն ընկերության աուդիտորների աուդիտի փաստաթղթերը։ Արդյունքում, մենք անկարող էինք որոշել` արդյոք անհրաժեշտ են ճշգրտումներ, կապված ԲԳԴ ընկերության ակտիվներում (որոնց նկատմամբ Խումբը ունի համատեղ վերահսկում) Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ԲԳԴ ընկերության պարտավորություններում (որոնց համար Խումբը կրում է համատեղ պարտականություն) Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ԲԳԴ ընկերության տարեկան եկամուտներում և ծախսերում Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ինչպես նաև սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունների տարրերի հետ։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[575]](#footnote-575)

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

Մեր պատասխանատվությունն է իրականացնել Խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ համաձայն Աուդիտի միջազգային ստանդարտների (ԱՄՍ-ներ), և ներկայացնել աուդիտորի եզրակացություն։ Սակայն, մեր եզրակացության «*Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի պատճառով մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ապահովելու համար։

Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն [*իրավահամակարգում*] խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

#### Ցուցադրական օրինակ 5

#### Կարծիքից հրաժարում՝ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* չցուցակված կազմակերպության ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ չի կիրառվում ԱՄՍ 600-ը),
* ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ, այսինքն՝ աուդիտորը նաև չի կարողացել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույց ընկերության պաշարների և դեբիտորական պարտքերի վերաբերյալ։ Բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվել են և՛ էական, և՛համատարած,
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* աուդիտորի պատասխանատվությունների բաժնի ավելի սահմանափակ նկարագրություն է պահանջվում,
* ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ, սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[576]](#footnote-576)

**Կարծիքից հրաժարում**

Մենք ներգրավվել ենք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը: Հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաևֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մենք չենք արտահայտում կարծիք Ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։ Մեր եզրակացության «*Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի հիմք ապահովելու համար։

**Կարծիքից հրաժարման հիմք**

Մենք չենք նշանակվել որպես Ընկերության աուդիտորներ նախքան 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ը, ուստի չենք դիտել պաշարների գույքագրումը այդ տարվա սկզբի և վերջի դրությամբ։ Մենք չենք կարողացել այլընտրանքային միջոցների կիրառմամբ համոզվել 20X0 և 20X1 թվականների դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ առկա պաշարների վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված են xxx և xxx գումարներով, համապատասխանաբար։ Բացի դրանից, 20X1 թվականի սեպտեմբեր ամսին դեբիտորական պարտքերի համակարգչային նոր համակարգի ներդրումը առաջացրել է դեբիտորական պարտքերի բազմաթիվ անճշտություններ։ Մեր եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, Ընկերության ղեկավարությունը դեռևս գտնվում էր այդ համակարգչային թերությունների շտկման և անճշտությունների ճշտման փուլում։ Մենք անկարող էինք այլընտրանքային միջոցների կիրառմամբ հաստատել կամ ստուգել 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ xxx ընդհանուր գումարով ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արտացոլված դեբիտորական պարտքերի գումարը։ Նշված հարցերի արդյունքում, մենք չենք կարողացել որոշել արդյոք անհրաժեշտ կլինեին կատարել պաշարների և դեբիտորական պարտքերի արտացոլված կամ չարտացոլված գումարների ճշգրտումներ, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունների տարրերի ճշգրտումներ։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[577]](#footnote-577)

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված)․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

Մեր պատասխանատվությունն է իրականացնել Ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան, և ներկայացնել աուդիտորի եզրակացություն։ Սակայն, մեր եզրակացության «*Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցերի պատճառով, մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ապահովելու համար։

Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն [*իրավահամակարգում*] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների։

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 706 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔԻ ՇԵՇՏԱԴՐՈՒՄ ԵՎ ԱՅԼ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔ ՊԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

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

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

[**Ներածություն**](#_Toc476399091)

[Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը 1-4](#_Toc476399092)

[Ուժի մեջ մտնելը 5](#_Toc476399093)

[**Նպատակը** **6**](#_Toc476399094)

[**Սահմանումներ** **7**](#_Toc476399095)

[**Պահանջներ**](#_Toc476399096)

[Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ 8-9](#_Toc476399097)

[Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունները 10-11](#_Toc476399098)

[Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ 12](#_Toc476399099)

[**Կիրառումը և** **այլ** **բացատրական** **նյութեր**](#_Toc476399100)

[Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունների և Աուդիտի առանցքային հարցերի միջև կապը Ա1-Ա3](#_Toc476399101)

[Իրավիճակներ, երբ Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել Ա4-Ա6](#_Toc476399102)

[Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերության ներառումը Ա7-Ա8](#_Toc476399103)

[Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունները Ա9-Ա15](#_Toc476399104)

[Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանք պարբերությունների ներկայացման տեղը աուդիտորի եզրակացությունում Ա16-Ա17](#_Toc476399105)

[**Հավելված**](#_Toc476399106)

[ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ ներառելու պահանջներ](#_Toc476399107)

[ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Այլ հանգամանք պարբերություններ ներառելու պահանջներ](#_Toc476399108)

[«Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին, «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ պարունակող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ](#_Toc476399109)

[Աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով պարունակում է Վերապահումով կարծիք և Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություն](#_Toc476399110)

*«Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում հանգամանք լուսաբանող և Այլ հանգամանք պարբերություններ»* ԱՄՍ 706-ը (վերանայված) 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 ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի եզրակացությունում տեղ գտած լրացուցիչ հաղորդակցությանը, երբ աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում`

ա) օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված կամ ներկայացված հանգամանքի կամ հանգամանքների վրա, որոնք ունեն այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար դեր են խաղում օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար, կամ

բ) օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում չբացահայտված կամ չներկայացված հանգամանքի կամ հանգամանքների վրա, որոնք տեղին են օգտագործողների կողմից աուդիտի, աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար։

1. ԱՄՍ 701[[578]](#footnote-578)-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքայինհարցերը որոշելիս և աուդիտորի եզրակացությունում դրանք ներկայացնելիս։ Երբ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնում է «*Աուդիտի առանցքայինհարցեր»* վերնագրով բաժին, ապա սույն ԱՄՍ-ն անդրադառնում է աուդիտի առանցքայինհարցերին և սույն ԱՄՍ-ի համաձայն աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվող այլ լրացուցիչ հաղորդակցության միջև փոխհարաբերություններին (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա3)։
2. ԱՄՍ 570-ը (վերանայված)[[579]](#footnote-579) և ԱՄՍ 720-ը (վերանայված)[[580]](#footnote-580) սահմանում են պահանջներ և տրամադրում են ուղեցույց՝ աուդիտորի եզրակացությունում համապատասխանաբար կազմակերպության գործունեության անընդհատության և այլ տեղեկատվության հետ կապված հարցերը ներկայացնելիս։
3. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելված 1-ը և Հավելված 2-ը ներկայացնում են այն ԱՄՍ-ները, որոնք պարունակում են հատուկ պահանջներ՝ աուդիտորի եզրակացությունում *Հանգամանք լուսաբանող* պարբերություններ կամ *Այլ հանգամանք* պարբերություններ ներառելու վերաբերյալ: Այդպիսի դեպքերում այդ պարբերությունների ձևաչափի նկատմամբ կիրառվում են սույն ԱՄՍ-ի պահանջները (տես՝ պարագրաֆ Ա4)։

#### Ուժի մեջ մտնելը

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորի նպատակն է, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելուց հետո, եթե ըստ աուդիտորի դատողության անհրաժեշտ է, աուդիտորի եզրակացությունում հստակ ներկայացված լրացուցիչ հաղորդակցության միջոցով օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել՝

ա) այն հանգամանքին, որը թեև պատշաճ կերպով ներկայացվել և բացահայտվել է ֆինանսական հաշվետվություններում, այնուհանդերձ, այնքան կարևոր է, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար,

բ) եթե տեղին է, որևէ այլ հանգամանքին, որը տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտի, աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար։

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները

ա) **Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություն**` աուդիտորի եզրակացությունում ներառվող պարբերություն, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով ներկայացված կամ բացահայտված հանգամանքին, որը, սակայն ըստ աուդիտորի դատողության, ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար,

բ) **Այլ հանգամանք պարբերություն**` աուդիտորի եզրակացությունում ներառված պարբերություն, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում չբացահայտված կամ չներկայացված հանգամանքին, որը, սակայն, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտի առաջադրանքը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար:

### Պահանջներ

#### Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ

1. Եթե աուդիտորը համարում է, որ անհրաժեշտ է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված կամ ներկայացված հանգամանքի վրա, որն, ըստ աուդիտորի դատողության, ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորի եզրակացությունում ներառի *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն, եթե (տես՝ պարագրաֆներ Ա5-Ա6)՝

ա) այդ հանգամանքի պատճառով աուդիտորից չի պահանջվի ձևափոխել կարծիքը ԱՄՍ 705-ի[[581]](#footnote-581) (վերանայված) համաձայն, և

բ) եթե կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, այդ հանգամանքը չի համարվել որպես ուդիտի առանցքային հարց, որը պետք է հաղորդակցվի աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝պարագրաֆներ Ա1-Ա3)։

1. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում ներառում է *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն, ապա աուդիտորը պետք է`

ա) աուդիտորի եզրակացության մեջ առանձին բաժնում ընդգրկի պարբերություն՝ համապատասխան վերնագրով, որի մեջ առկա է «Հանգամանքի շեշտադրում*»* տերմինը,

բ) այդ պարբերությունում հստակ հղում կատարի լուսաբանվող հանգամանքին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին, որտեղ ամբողջովին նկարագրված է տվյալ հանգամանքը։ Պարբերությունը պետք է հղում կատարի միայն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված կամ բացահայտված տեղեկատվությանը, և

գ) նշի, որ հանգամանքի շեշտադրումը չի ձևափոխում աուդիտորի կարծիքը (տես` պարագրաֆներ Ա7-Ա8, Ա16-Ա17):

#### Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունը

1. Եթե աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել այնպիսի հանգամանք, որը ֆինանսական հաշվետվություններում չի ներկայացվել կամ չի բացահայտվել և, որը, սակայն, աուդիտորի դատողության համաձայն, տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորի եզրակացությունում ներառի *Այլ հանգամանք* պարբերություն, եթե՝

ա) նշվածը չի արգելվում օրենքով կամ կարգավորող նորմերով, և

բ) ԱՄՍ 701-ի կիրառման ժամանակ այդ հանգամանքը՝ ներկայացվող աուդիտորի եզրակացությունում չի համարվել որպես աուդիտի առանցքայինհարց՝ (տես՝ պարագրաֆներ Ա9-Ա14)։

1. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում ներառում է *Այլ հանգամանք* պարբերություն, ապա աուդիտորը այդ պարբերությունը պետք է ներառի առանձին բաժնում՝ «Այլ հանգամանք*»* կամ այլ համապատասխան վերնագրով (տես՝ պարագրաֆներ Ա15-Ա17)։

#### Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

1. Եթե աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Հանգամանքի շեշտադրում* կամ *Այլ հանգամանք* պարբերություններ, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի իր մտադրությունը և այդ պարբերության շարադրանքը (տես՝ պարագրաֆ Ա18)։

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունների և Աուդիտի առանցքային հարցերի միջև կապը (տես՝ պարագրաֆ 2, 8(բ))

Ա1 Աուդիտի առանցքայինհարցերը ԱՄՍ 701-ում սահմանվում են որպես այնպիսի հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Աուդիտի առանցքայինհարցերն ընտրվում են օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկած հարցերի ցանկից, որոնք ներառում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի փաստերը[[582]](#footnote-582)։ Աուդիտի առանցքայինհարցերի ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակային օգտագործողներին տրամադրում է լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ օժանդակելու նրանց հասկանալ այդ հարցերը, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին աուդիտի ընթացքում, և նաև կարող են օժանդակել նրանց հասկանալ կազմակերպությունը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից կիրառած նշանակալի դատողություններն ընդգրկող ոլորտները։ Երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերության կիրառումը չի փոխարինում աուդիտի առանցքայինառանձին հարցերի նկարագրությանը։

Ա2 Հարցերը, որոնք ԱՄՍ 701-ի համաձայն որոշվել են որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, նույնպես կարող են լինել հիմնարար օգտագործողների համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու տեսանկյունից։ Այսպիսի դեպքերում, ԱՄՍ 701-ի համաձայն ուդիտի առանցքային հարցը ներկայացնելիս, աուդիտորը կարող է ցանկանալ ընդգծել կամ լրացուցիչ ուշադրություն հրավիրել այդ հարցի հարաբերական կարևորությանը։ Աուդիտորը կարող է այս անել, տվյալ հարցին տալով առավել ընդգծում՝ *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժնում ներառված այլ հարցերի համեմատ (օրինակ՝ այն առաջինը ներկայացնելով), կամ աուդիտի առանցքայինհարցի նկարագրությունում ներառելով լրացուցիչ տեղեկատվություն և այսպիսով նշելով հարցի կարևորությունը՝ օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու տեսանկյունից։

Ա3 Կարող է լինել հարց, որը ԱՄՍ 701-ի համաձայն չի որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարց (այսինքն՝ քանի որ այն չի պահանջում աուդիտորի նշանակալի ուշադրությունը), սակայն, որը, ըստ աուդիտորի դատողության, հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար (օրինակ՝ հետագա դեպք)։ Եթե աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել այսպիսի հարցի, ապա այդ հարցը ներկայացվում է, սույն ԱՄՍ-ի համաձայն, աուդիտորի եզրակացության Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունում։

#### Իրավիճակներ, երբ Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել (տես` պարագրաֆներ 4 և 8)

Ա4 Հավելված 1-ը նշում է այն ԱՄՍ-ները, որոնք աուդիտորի համար պարունակում են կոնկրետ պահանջներ որոշակի հանգամանքներում աուդիտորի եզրակացությունում ներառելու *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն։ Այս հանգամանքները ներառում են՝

* երբ օրենքով կամ կարգավորող նորմերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն անընդունելի են, բայց հենց դրանք են սահմանված օրենքով կամ կարգավորող նորմերով,
* երբ անհրաժեշտ է օգտագործողներին տեղեկացնել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակի հաշվետվության հիմունքի համաձայն,
* երբ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո տեղեկանում է փաստերի մասին, և աուդիտորը ներկայացնում է նոր կամ փոփոխված աուդիտորի եզրակացություն (այսինքն՝ հետագա դեպքեր)[[583]](#footnote-583)։

Ա5 Հանգամանքների օրինակներ, երբ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերության ներառումը.

* անորոշություն` կապված բացառիկ դատական հայցի կամ կարգավորող մարմինների գործողությունների ապագա արդյունքի հետ,
* նշանակալի հետագա դեպք, որը տեղի է ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում[[584]](#footnote-584),
* ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական ազդեցություն ունեցող հաշվապահական հաշվառման նոր ստանդարտի վաղաժամկետ կիրառումը (եթե թույլատրվում է),
* խոշոր աղետ, որը ունեցել է կամ շարունակում է ունենալ նշանակալի ազդեցություն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի վրա:

Ա6 Այնուհանդերձ, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունների լայնածավալ օգտագործումը կարող է նվազեցնել աուդիտորի կողմից տվյալ հանգամանքների վերաբերյալ հաղորդակցության արդյունավետությունը։

#### Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերության ներառումը (տես` պարագրաֆ 9)

Ա7 Աուդիտորի եզրակացությունում *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերության ներառումը չի ազդում աուդիտորի կարծիքի վրա: *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությանը չի փոխարինում՝

ա) ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն ձևափոխված կարծիքին, որը պահանջվում է աուդիտի կոնկրետ առաջադրանքի հանգամանքներից ելնելով,

(բ) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով կամ ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու նպատակով ղեկավարությունից պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին, կամ

գ) ԱՄՍ 570-ի[[585]](#footnote-585) (վերանայված) համաձայն ներկայացմանը, երբ առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ։

Ա8 Ա16-Ա17 պարբերությունները ներառում են լրացուցիչ ցուցումներ, թե կոնկրետ հանգամանքներով պայմանավորված, որտեղ տեղադրել *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունները։

#### Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունները (տես՝ պարագրաֆներ 10-11)

*Իրավիճակներ, երբ Այլ հանգամանք պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել*

Տեղին է աուդիտի առաջադրանքը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով

Ա9 ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանցներկայացնել աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները, որը նաև ներառում է աուդիտորի կողմից հատկորոշած նշանակալի ռիսկերի ներկայացում[[586]](#footnote-586)։ Թեև նշանակալի ռիսկերի հետ կապված հարցերը կարող են որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, այնուհանդերձ, քիչ հավանական է, որ պլանավորման և ընդգրկման շրջանակների հետ կապված այլ հարցեր (օրինակ՝ աուդիտի պլանավորված շրջանակը կամ աուդիտի համատեքստում էականության կիրառումը) համարվեն աուդիտի առանցքային հարց՝ հաշվի առնելով, թե ինչպես են աուդիտի առանցքային հարցերը սահմանվում ԱՄՍ 701-ում։ Այնուհանդերձ, օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կարող է աուդիտորից պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել աուդիտի պլանավորման և ընդգրկման շրջանակի հետ կապված հարցեր, կամ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել դրանք ներկայացնել *Այլ հանգամանք* պարբերությունում։

Ա10 Հազվագյուտ հանգամանքներում, երբ աուդիտորը չի կարող հրաժարվել առաջադրանքից, թեև ղեկավարության կողմից թելադրված աուդիտի շրջանակների սահմանափակման հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողության հնարավոր ազդեցությունը համատարած է[[587]](#footnote-587), աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն՝ բացատրելու առաջադրանքից հրաժարվելու անհնարինությունը։

Տեղին է աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով

Ա11 Որևէ իրավահամակարգի օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ ընդհանուր ընդունված գործելաոճով կարող է աուդիտորից պահանջվել կամ թույլատրել մանրամասնել այն հանգամանքները, որոնք լրացուցիչ պարզաբանումներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորի եզրակացության վերաբերյալ: Երբ Այլ հանգամանք բաժինը ներառում է մեկից ավել հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին են աուդիտը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով, ապա յուրաքանչյուր հարցի համար կարող է օգտակար լինել առանձին ենթավերնագրի կիրառումը։

Ա12. Այլ հանգամանքներ պարբերությունը չի առնչվում այն իրավիճակներին, երբ աուդիտորն, ի լրումն ԱՄՍ-ներով նախատեսված հաշվետվողականության հետ կապված պատասխանատվության, ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ (տես ԱՄՍ 700-ի[[588]](#footnote-588) (վերանայված) *Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ* բաժինը), կամ երբ աուդիտորին խնդրել են իրականացնել լրացուցիչ կոնկրետ ընթացակարգեր և ներկայացնել դրանք, կամ կարծիք արտահայտել կոնկրետ հարցերի վերաբերյալ։

Եզրակացություն մեկից ավելի ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի վերաբերյալ

Ա13 Կազմակերպությունը կարող է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթ` ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն (օրինակ` ֆինանսական հաշվետվողականության ազգային հիմունքներ), և ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ` մեկ այլ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն (օրինակ` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ), և աուդիտորից ստանալ հաշվետվություններ ֆինանսական հաշվետվությունների երկու փաթեթների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը համարում է, որ հաշվետվողականության վերը նշված հիմունքները տվյալ իրավիճակում ընդունելի են, աուդիտորը կարող է աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն՝ նշելու, որ միևնույն կազմակերպությունը պատրաստել է ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ` մեկ այլ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, և որ աուդիտորը ներկայացրել է եզրակացություն նաև այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

*Աուդիտորի եզրակացության օգտագործման կամ բաշխման սահմանափակումներ*

Ա14. Հատուկ նպատակներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, քանի որ նպատակային օգտագործողները որոշել են, որ այդ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները բավարարում են ֆինանսական տեղեկատվության իրենց պահանջները: Հաշվի առնելով այն, որ աուդիտորի եզրակացությունը նախատեսված է որոշակի օգտագործողների համար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել տվյալ իրավիճակում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն՝ նշելով, որ աուդիտորի եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես նպատակային օգտագործողների համար և չպետք է բաշխվի կամ օգտագործվի այլ կողմերի կողմից։

*Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերության ներառումը*

Ա15 *Այլ հանգամանք* պարբերության բովանդակությունը հստակորեն արտահայտում է այն, որ այդ հանգամանքը չի պահանջվում ներկայացնել կամ բացահայտել ֆինանսական հաշվետվություններում: *Այլ հանգամանք* պարբերությունը չի ներառում տեղեկատվություն, որն աուդիտորին արգելված է ներկայացնել` համաձայն իրավական ու կարգավորող կամ այլ մասնագիտական ստանդարտների, օրինակ` տեղեկատվության գաղտնիության հետ կապված էթիկայի կանոնների: *Այլ հանգամանք* պարբերությունը նմանապես չի ներառում տեղեկատվություն, որը պարտավոր էր տրամադվրել ղեկավարությունը։

#### Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանք պարբերությունների ներկայացման տեղը աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆներ 9, 11)

Ա16 Աուդիտորի եզրակացությունում *Հանգամանքի շեշտադրում* կամ *Այլ հանգամանք* պարբերությունների ներկայացման տեղը կախված է ներկայացման ենթակա տեղեկատվության բնույթից, ինչպես նաև աուդիտորի դատողությունից՝ հաշվի առնելով նպատակային օգտագործողների համար այդպիսի տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունը՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) համաձայն ներկայացման ենթակա այլ տարրերի հետ համեմատ։ Այսպես՝

*Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ*

* Երբ *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին, ներառյալ այն հանգամանքները, երբ աուդիտորը որոշում է, որ օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն այլապես կլինեին անընդունելի[[589]](#footnote-589), աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել այդ պարբերությունը տեղադրել անմիջապես *Կարծիքի հիմք* բաժնից հետո՝ աուդիտորի կարծիքի համար համապատասխան ենթատեքստ ապահովելու նպատակով
* Երբ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվում է *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժինը, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը կարող է ուղղակիորեն ներկայացվել կամ *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժնից անմիջապես առաջ, կամ անմիջապես հետո՝ հիմնվելով աուդիտորի դատողության վրա և կախված *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունում ներառված տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունից։ Ի լրումն, աուդիտորը «Հանգամանքի շեշտադրում» վերնագրին կարող է ավելացնել լրացուցիչ բովանդակություն, օրինակ՝ «Հանգամանքի *շեշտադրում* – հետագա դեպքեր»՝ *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը տարբերակելու *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժնում առանձին ներկայացված հարցերից։

*Այլ հանգամանք պարբերություններ*

* Երբ *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժինը ներկայացվում է աուդիտորի եզրակացությունում և *Այլ հանգամանք* պարբերությունը նույնպես համարվում է ներկայացման համար անհրաժեշտ, աուդիտորը կարող է «Այլ հանգամանք» վերնագրին ավելացնել լրացուցիչ բովանդակություն, ինչպես օրինակ՝ «Այլ հանգամանք – Աուդիտի ընդգրկման շրջանակը», որպեսզի *Այլ հանգամանք* պարբերությունը տարբերակվի *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժնում առանձին ներկայացված հարցերից
* Երբ *Այլ հանգամանք* պարբերությունը ներառվում է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելու այն հանգամանքին, որը վերաբերում է աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվություններին, ապա *Այլ հանգամանք* պարբերությունը կարող է ներառվել *Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջներ* բաժնում
* Երբ *Այլ հանգամանք* պարբերությունը վերաբերում է աուդիտորի բոլոր պատասխանատվություններին կամ տեղին է օգտագործողների համար՝ հասկանալու աուդիտորի եզրակացությունը, ապա այն կարող է աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվել որպես առանձին բաժին՝ *Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին* և *Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջներ* բաժիններից հետ`ո։

Ա17 Հավելված 3-ը ներկայացնում է *Աուդիտի առանցքայինհարցեր* բաժնի *Հանգամանքի շեշտադրում* և *Այլ հանգամանք* պարբերությունների փոխադարձ կապը, երբ այս ամենը ներկայացված է աուդիտորի եզրակացությունում։ Հավելված 4-ի ցուցադրական եզրակացությունը ներառում է Հանգամանքները լուսաբանող պարբերության օրինակ այն կազմակերպության համար, որը չի հանդիսանում ցուցակված կազմակերպություն և, որի նկատմամբ արտահայտվել է վերապահումով կարծիք և, որի դեպքում չեն ներկայացվել աուդիտի առանցքային հարցեր։

**Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ** (տես՝ պարագրաֆ 12)

Ա18 Պարագրաֆ 12-ի համաձայն պահանջվող հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հնարավորություն է տալիս տեղյակ լինել աուդիտորի կողմից աուդիտորի եզրակացությունում հատկորոշվող կոնկրետ հարցերի բնույթի վերաբերյալ և, անհրաժեշտության դեպքում, աուդիտորից ստանալ լրացուցիչ պարզաբանումներ: Երբ կոնկրետ հարցի վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունում *Այլ հանգամանք* պարբերությունը կրկնվում է յուրաքանչյուր հաջորդ առաջադրանքում, աուդիտորը կարող է համարել, որ անհրաժեշտ չէ ամեն անգամ այդ մասին հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, եթե այդպես չի պահանջվում օրենքով կամ կարգավորող նորմերով։

### Հավելված 1

(տես՝ պարագրաֆ 4,Ա4)

#### ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ ներառելու պահանջներ

Սույն Հավելվածը հատկորոշում է այլ ԱՄՍ-ներում առկա պարբերությունները, որոնց համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշակի իրավիճակներում աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն: Նշված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջներին, կից կիրառություններին և այլ բացատրական նյութերին՝

* ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը,* պարագրաֆ 19 (բ),
* ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 12(բ) և պարագրաֆ 16,
* ՍՄՍ 800, *Հատուկ նկատառումներ ⎯ Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,* պարագրաֆ 14։

### Հավելված 2

(տես՝ պարագրաֆ 4)

#### ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Այլ հանգամանք պարբերություններ ներառելու պահանջներ

Սույն Հավելվածը հատկորոշում է այլ ԱՄՍ-ներում առկա պարբերությունները, որոնց համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշակի իրավիճակներում աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն: Նշված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջներին, կից կիրառություններին և այլ բացատրական նյութերին՝

* ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 12 (բ) և պարագրաֆ 16,
* ԱՄՍ 710, Համադրելի *տեղեկատվություն* ⎯ *համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*, պարագրաֆներ 13-14, 16-17 և պարագրաֆ 19,
* ԱՄՍ 720, *Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*, պարագրաֆ 10(ա)։

### Հավելված 3

(տես՝ պարագրաֆ Ա17)

#### «Աուդիտի առանցքայինհարցեր» բաժին, «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ պարունակող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը[[590]](#footnote-590) չի կիրառվում),
* ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ) համապատասխան, (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտորական կարծիքը տեղին է՝ հաշվի առնելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները,
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմք ընդունելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները՝ աուդիտորը եզրակացրել է, որ առկա չէ էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված),
* ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում կազմակերպության արտադրական միավորումում տեղի է ունեցել հրդեհ, որը կազմակերպության կողմից բացահայտվել է որպես հետագա դեպք։ Ըստ աուդիտորի դատողության, նշված դեպքն այնքան նշանակալի է, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար։ Ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում այս դեպքը չի պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը,
* աուդիտի առանցքայինհարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
* աուդիտորի կողմից ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի դրությամբ առկա այլ տեղեկատվությունը, և այդ այլ տեղեկատվության վերաբերյալ որևէ էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերվել,
* համապատասխան գումարները ներկայացվում են, և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից։ Օրենքով կամ կարգավորող նորմերով աուդիտորին չի արգելվում համապատասխան գումարների վերաբերյալ հղում կատարել նախորդ աուդիտորի եզրակացությանը, և աուդիտորը որոշել է այդպես վարվել,
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև, հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[591]](#footnote-591)**

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում *(տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

**Կարծիքի հիմք**

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պարտականությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների*,* և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար։

**Հանգամանքի շեշտադրում[[592]](#footnote-592)**

Ձեր ուշադրությունն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրության վրա, որտեղ ներկայացված են հրդեհի հետևանքները Ընկերության արտադրական սարքավորումների համար։ Մեր կարծիքը չի ձևափոխվում այս հարցի առնչությամբ։

**Աուդիտի առանցքային հարցեր**

Աուդիտի առանցքայինհարցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Այդ հարցերը դիտարկվել են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ։

*[Յուրաքանչյուր աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

**Այլ հանգամանք**

ԱԲԳ ընկերության 20X0 թվականի դեկտեմբերի 31-ի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, ով 20X1 թվականի մարտի 31-ին արտահայտել է չձևափոխված կարծիք այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ, եթե նպատակահարմար է, այլ վերնագիր, ինչպես օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ Աուդիտորի եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն]**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 720-ի համաձայն (վերանայված) ⎯ տես՝ ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[593]](#footnote-593)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) ⎯ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) ⎯ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) ⎯տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]*

### Հավելված 4

( պարագրաֆ Ա8)

#### Աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով պարունակում է Վերապահումով կարծիք և Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություն

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

* ոչ ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),
* ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ) համապատասխան, (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
* աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով արտահայտվել է *վերապահումով կարծիք,*
* աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
* հիմք ընդունելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները՝ աուդիտորը եզրակացրել է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված),
* ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում կազմակերպության արտադրական միավորումում տեղի է ունեցել հրդեհ, որը կազմակերպության կողմից բացահայտվել է որպես հետագա դեպք։ Ըստ աուդիտորի դատողության, նշված դեպքն այնքան նշանակալի է, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար։ Ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում այս դեպքը չի պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը,
* աուդիտորից չի պահանջվում, կամ աուդիտորն այլ կերպ չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքայինհարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,
* աուդիտորը ձեռք չի բերել որևէ այլ տեղեկատվություն մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը,
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
* ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև, հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[594]](#footnote-594)**

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը` առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվով ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ «*Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում ներկայացված հարցի ազդեցության, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում *(տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)* Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ):

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Ընկերության կարճաժամկետ իրացվելի արժեթղթերը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված են xxx գումարով։ Ղեկավարությունն այս արժեթղթերը չի չափել շուկայական արժեքով, այլ ներկայացրել է ինքնարժեքով, որը չի համապատասխանում ՖՀՄՍ-ների պահանջներին։ Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ եթե ղեկավարությունը արժեթղթերը չափեր շուկայական արժեքով, ապա Ընկերությունը պետք է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին տարեկան հաշվետվությունում ճանաչեր չիրացված վնաս xxx գումարով։ Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արժեթղթերի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվեր նույն գումարով 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, իսկ շահութահարկը, զուտ շահույթը և բաժնետիրական կապիտալը պետք է նվազեցվեին xxx, xxx, xxx գումարներով, համապատասխանաբար։

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պարտականությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության «*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների*,* և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար։

**Հանգամանքի շեշտադրում – Հրդեհի հետևանքները**

Ձեր ուշադրությունն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրության վրա, որտեղ ներկայացվում են հրդեհի հետևանքները Ընկերության արտադրական սարքավորումների համար։ Մեր կարծիքը չի ձևափոխվում այս դեպքի առնչությամբ։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ[[595]](#footnote-595)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) ⎯ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) ⎯ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) ⎯ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]։

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն]*

[*ամսաթիվը]* »:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 710

## ՀԱՄԱԴՐԵԼԻ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ -

## ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆ ԹՎԱՅԻՆ ՏՎՅԱԼՆԵՐ և ՀԱՄԱԴՐԵԼԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

**Պարագրաֆ**

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները ……………………………………………….......... 1

Համադրելի տեղեկատվության բնույթը .………………………………........... 2-3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.……………………………………………............ 4

**Նպատակները .........………………………………………………………......... 5**

**Սահմանումներ …...........………………………………………………………… 6**

**Պահանջները**

Աուդիտի ընթացակարգեր ...............……………………………………............ 7-9

Աուդիտի հաշվետվություն ….............…………………………………………….. 10-19

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Աուդիտի ընթացակարգեր ....……………………………………………........... Ա1

Աուդիտի հաշվետվություն .…………………………………………….............. Ա2-Ա11

Հավելված Աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 710-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 համադրելի տեղեկատվության ներկայաց­ման հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը: Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից կամ աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ԱՄՍ 510[[596]](#footnote-596)-ի պահանջներն ու ուղեցույցը նույնպես կիրառելի են:

#### Համադրելի տեղեկատվության բնույթը

1. Ընկերության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի տեղե­կա­տվության բնույթը կախված է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների պահանջներից: Գոյություն ունի երկու տարբեր ընդարձակ մոտեցում աուդիտորի հաշվետվողականության պարտականությունների վերաբերյալ` կապված այսպիսի համադրելի տեղեկատվության հետ` համապատասխան թվային տվյալների մոտեցում և համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների մոտեցում: Հաճախ օրենքների և այլ իրավական ակտերի միջավայրով սահմանվում է որդեգրվելիք մոտեցումը, սակայն այն կարող է նաև նշվել առաջադրանքի պայմաններում:
2. Աուդիտի հաշվետվողականության կարևորագույն տարբերությունները երկու մոտե­ցում­ների միջև հետևյալն են`

(ա) համապատասխան թվային տվյալների դեպքում ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ընթացիկ ժամանակաշրջանին, իսկ

(բ) համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանին, որի համար ներկայացված են ֆինանսական հաշվետվություններ:

Սույն ԱՄՍ-ն յուրաքանչյուր մոտեցման համար սահմանում է աուդիտորի հաշվետվողականության առանձին պահանջներ:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակները

1. Աուդիտորի նպատակներն են.

(ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց­ներ այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություն­ներում առկա համադրելի տեղեկատվությունը բոլոր էական առումներով ներկայացված է համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների` համադրելի տեղեկատվությամ վերաբերյալ պահանջների, և

(բ) հաշվետվություն ներկայացնել` համաձայն աուդիտորի հաշվետվողա­կանության պարտականությունների:

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-ների նպատակով հետևյալ տերմինները ունեն ստորև նշված նշանակություն­ները`

(ա) համադրելի տեղեկատվություն` գումարներ և բացահայտումներ, որոնք ընդգրկված են նախորդող մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ֆինան­սա­կան հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,

(բ) համապատասխան թվային տվյալներ` համադրելի տեղեկատվություն, որտեղ նախորդ ժամանակաշրջանի գումարներն ու այլ բացահայտումները ներառված են որպես ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների անբաժանելի մաս և պետք է ընթերցվեն` միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանին վերաբերող գումարների և այլ բացահայ­տում­ների առնչությամբ (որոնք հիշատակվում են որպես <<ընթացիկ ժամանակաշրջանի թվային տվյալներ>>): Համապատասխան գումարների ու բացահայտումների մանրամասնության աստիճանը թելադրվում է, գլխավորապես, ընթացիկ ժամանակաշրջանի թվային տվյալների հետ կապակցվածության աստիճանով,

(գ) համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ` համադրելի տեղեկատ­վութ­յուն, որտեղ ընդգրկված են նախորդ ժամանակաշրջանի գումարները և այլ բացա­հայտումներ` ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների հետ համադրելու նպատակով, սակայն, աուդիտի ենթարկված լինելու դեպքում, դրանց նույնպես մատնանշվում են աուդիտորական եզրակացության մեջ: Այդ համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված տեղեկատվու­թյունն իր մակարդակով համադրելի է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսա­կան հաշվետվութ­յուն­ներում պարունակվող տեղեկատվության հետ:

Սույն ԱՄՍ-ում հղումը <<նախորդ ժամանակաշրջան>>-ին պետք է ընթերցվի, որպես <<նախորդող ժամանակաշրջաններ>>, երբ համադրելի տեղեկատվութ­յունը ներառում է գումարներ և բացահայտումներ մեկից ավելի ժամանակաշրջանների համար:

### Պահանջները

#### Աուդիտի ընթացակարգեր

1. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքով պահանջվող համադրելի տեղեկատվությունը, և արդյոք այդպիսի տեղեկատ­վութ­յունը համապա­տաս­խանորեն դասակարգված է: Այդ նպատակով աուդի­տորը պետք է գնահատի` արդյոք.

(ա) համադրելի տեղեկատվությունը համաձայնեցված է նախորդ ժամանակա­շրջանում ներկայացված կամ, համապատասխան դեպքում, վերաներկայացված գումարների և այլ բացահայտումների հետ, և

(բ) համադրելի տեղեկատվության մեջ ընդգրկված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համընկնում է ընթացիկ ժամանակա­շրջանում կիրառված քաղաքականության հետ, և կամ, դրանցում փոփոխությունների առկայության դեպքում, արդյոք այդ փոփոխություն­ները համապատասխանորեն հաշվառվել են ու պատշաճ ձևով ներկայացվել ու բացահայտվել:

1. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի աուդիտը իրականացնելիս աուդիտորը տեղեկու­թյուններ է ստանում համադրելի տեղեկատվության մեջ առկա հնարավոր էական խեղաթյուրման մասին, ապա ուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտի այնպիսի հավելյալ ընթացակարգեր, ինչպիսիք անհրաժեշտ են տվյալ հանգամանքներում` ձեռք բերելու համար բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի հնարավոր լինի որոշել էական խեղաթյուրման առկայու­թյունը: Եթե աուդիտորը աուդիտի էր ենթարկել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա նա պետք է նաև հետևի ԱՄՍ 560[[597]](#footnote-597)-ի համապատասխան պահանջներին: Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխության են ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է համոզվի, որ համադրելի տեղեկատվությունը համընկնում է փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ:
2. Ըստ ԱՄՍ 580[[598]](#footnote-598)-ի` աուդիտորը պետք է պահանջի գրավոր տեղեկատվություն աուդիտորական եզրակացության մեջ հիշատակվող բոլոր ժամանա­կա­­շրջան­ների համար: Աուդիտորը պետք է նաև ձեռք բերի հատուկ գրավոր տեղեկատվություն նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ներում կատարված ցանկացած այնպիսի վերաներկայացման վերաբերյալ, որը կատարվել է էական խեղաթյուրում ուղղելու հանար և ազդեցություն ունի համադրելի տեղեկատվության վրա (հղում` պար. Ա1):

#### Աուդիտի հաշվետվություն

*Համապատասխան տվյալներ*

1. Երբ ներկայացված են համապատասխան թվային տվյալներ, աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է անդրադառնա դրանց, բացառությամբ 11, 12, և 14 պարագրաֆներում նկարագրված դեպքերի (հղում` պար. Ա2):
2. Եթե նախկինում տրված նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացու­թյունը ներառել է ձևափոխված կարծիք, կարծիքից հրաժարում կամ բացասական կարծիք, և այն խնդիրը, որը պատճառ է հանդիսացել նշված ձևափոխման համար, լուծված չէ, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի նաև ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների մասին իր կարծիքը: Աուդիտորական եզրակա­ցության` <<Հիմք` ձևափոխված կարծիք արտահայտելու համար>> պարբերության մեջ աուդիտորը պետք է կա՛մ`

(ա) անդրադառնա և՛ ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալներին, և՛ համադրելի տվյալներին` ձևափոխման պատճառ հանդիսացած խնդրի նկարագրութ­յան ժամանակ, երբ նշված խնդրի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների վրա էական է, կա՛մ

(բ) այլ դեպքերում, բացատրի, որ աուդիտորական եզրակացությունը ձևափոխվել է չլուծված խնդրի` ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների և համապատասխան տվյալների համադրելիության վրա ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության պատճառով (հղում` պար. Ա3-Ա5):

1. ﻿Եթե աուդիտորը ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույց, որ նախորդ ժամանա­կաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնց վերաբերյալ նախկինում տրվել է չձևափոխված կարծիք, առկա է էական խեղաթյուրում, և համապատասխան տվյալները պատշաճ ձևով չեն վերաներկայացվել կամ համապատասխան բացա­հայտումներ չեն կատարվել, ապա աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ ներկա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ պետք է արտահայտի ձևափոխված կամ բացասական կարծիք. ընդ որում ձևափոխումը վերաբերում է նրանցում ներառված համապատասխան տվյալներին (հղում` պար. Ա6):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից:

1. ﻿Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից, և աուդիտորին օրենքների և այլ իրավական ակտերի միջավայրով արգելված չէ հղում կատարել նախկին աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառված համապատասխան տվյալներին, և եթե աուդիտորը որոշում է այդպես անել, ապա նա պետք է աուդիտորական եզրակացության *Այլ հանգամանքներ* պարբերության մեջ նշի`

(ա) այն մասին, որ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից,

(բ) նախկին աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի տեսակը և, եթե այն ձևափոխվել է, ապա դրա պատճառը, և

(գ) այդ հաշվետվության ամսաթիվը (հղում` պար. Ա7):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել:

1. ﻿Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության *Այլ հանգամանքներ* պարբերության մեջ նշի, որ համապատասխան տվյալները աուդիտի ենթարկված չեն: Նման հայտարարությունը, այնուամենայնիվ, չի ազատում աուդիտորին այն մասին բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու պարտականությունից, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն են ազդում ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:[[599]](#footnote-599)

*Համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*

1. Երբ ներկայացված են համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ, աուդիտորի կարծիքը պետք է վերաբերի բոլոր այն ժամանակաշրջաններին, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացված են, և որոնց վերաբերյալ տրված է աուդիտորական եզրակացություն (հղում` պար. Ա8-Ա9):
2. Երբ ներկա ժամանակաշրջանի աուդիտի շրջանակներում հաշվետվություն է ներկայացվում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերա­բերյալ, և եթե այդ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ ներկա աուդիտորի կարծիքը տարբերվում է այն կարծիքից, որը նախկինում արտահայտվել է աուդիտորի կողմից, ապա աուդիտորը *Այլ հանգամանքներ* պարագրաֆի մեջ պետք է բացահայտի կարծիքների տարբերության հիմնական պատճառները` համաձայն ԱՄՍ 706[[600]](#footnote-600)-ի (հղում` պար. Ա10):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից:

1. ﻿Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից, ապա, ի լրումն ընթացիկ ժամանա­կաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտե­լուն, աուդիտորը պետք է *Այլ հանգամանքներ* պարբերության մեջ նշի`

(ա) այն մասին, որ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից,

(բ) նախկին աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի տեսակը և, եթե այն ձևափոխվել է, ապա դրա պատճառը, և

(գ) այդ հաշվետվության ամսաթիվը,

բացառությամբ այն դեպքի, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նախկին աուդիտորական եզրակացությունը վերահրապարակվել է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ:

1. ﻿Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որը առկա է էական խեղաթյուրում, որն ազդեցություն ունի նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յունների վրա և որոնց վերաբերյալ նախկին աուդիտորը չձևափոխված կարծիք է արտահայտել, ապա աուդիտորը խեղաթյուրման մասին պետք է հաղորդի ղեկավարության համապատասխան մակարդակի ներկայացուցիչներին և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացառությամբ այն դեպքի, երբ բոլոր կառավարման օղակներում գտնվող անձինք միաժամանակ ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ[[601]](#footnote-601), և պահանջի, որ նախկին աուդիտորը տեղեկացվի այդ մասին: Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխման են ենթարկվել, և նախկին աուդիտորը համաձայնում է հրապարակել նոր աուդիտորական եզրակացություն նախորդ ժամանակաշրջանի փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է հաշվետվություն ներկայացնի միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերաբերյալ (հղում` պար. Ա11):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել:

1. ﻿Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է *Այլ հանգամանքներ* պարագրաֆի մեջ նշի, որ համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի ենթարկված չեն: Նման հայտարարությունը, այնուամենայնիվ, չի ազատում աուդիտորին այն մասին բավարար աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու պարտականությունից, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն ազդում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:[[602]](#footnote-602)

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորական ընթացակարգեր

*Գրավոր ներկայացված տեղեկատվություն* (հղում` պար. 9)

Ա1. Համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, աուդիտորական եզրակա­ցության մեջ ընդգրկվող բոլոր ժամանակաշրջանների համար պետք է պահանջել գրավոր ներկայացված տեղեկատվություն, քանի որ ղեկավա­րությունը պետք է վերահաստատի, որ նախորդ ժամանակաշրջանի վերաբերյալ նախկինում իր կողմից տրամադրված գրավոր տեղեկատվությունը դեռևս տեղին է: Համապատասխան տվյալների դեպքում պետք է պահանջել միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինան­սական հաշվետվություններին վերաբերող գրավոր ներկայացված տեղեկատվություն, քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է այն ֆինանսական հաշվետվություն­ներին, որոնք ներառում են համապատասխան տվյալները: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է պահանջի հատուկ գրավոր տեղեկատվություն նախորդ ժամանակա­շրջանի ցանկացած էական խեղաթյուրում ուղղելու նպատակով կրկին ներկայաց­նելու մասին, որն ազդեցություն ունի համադրելի տեղեկատվության վրա:

#### Աուդիտի հաշվետվություն

*Համապատասխան տվյալներ*

#### Աուդիտորական կարծիքում անդրադարձ չի կատարվել (հղում` պար. 10)

Ա2. Աուդիտորի կարծիքը չի մատնանշում համապատասխան տվյալները, քանի որ աուդիտորական կարծիքը վերաբերում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններին, ներառյալ համապատասխան տվյալ­ներին` վերցրած որպես մեկ ամբողջություն:

**Աուդիտորական եզրակացության մեջ առկա է ձևափոխում` կապված նախորդ ժամանակաշրջանի չլուծված խնդրի հետ** (հղում` պար. Ա11)

Ա3. Եթե նախկինում հրապարակված և նախորդ ժամանակաշրջանին վերաբերող աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է ձևափոխված կարծիք, կարծիքից հրաժարում կամ բացասական կարծիք, և այն խնդիրը, որը կարծիքի ձևափոխման պատճառ է հանդիսացել, լուծվել է ու համապատասխանորեն հաշվառվել կամ բացահայտվել ֆինանսական հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ապա կարիք չկա ընթացիկ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացության մեջ անդրադառնալ նախկին ձևափոխմանը:

Ա4. Երբ նախկինում արտահայտված` նախորդ ժամանակաշրջանին վերաբերող աուդի­տո­րական կարծիքը ձևափոխված է, կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող չլուծված խնդիրը կարող է չառնչվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալներին: Այնուամենայնիվ, հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված կարծիքի, կարծիքից հրաժարման կամ բացասական կարծիքի (ըստ կիրառելիության) ընթացիկ և համապատասխան տվյալների համադրե­լիության վրա չլուծված խնդրի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության պատճառով:

Ա5. Հավելվածի 1-ին և 2-րդ ցուցադրումները պարունակում են աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ այն դեպքի համար, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառել է ձևափոխված կարծիք և կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող խնդիրը լուծված չէ:

**Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է խեղաթյուրում** (հղում` պար. 12)

Ա6. Երբ նախորդ ժամանակաշրջանի խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ները չեն փոփոխվել, և աուդիտորական եզրակացությունը կրկին չի հրապարակվել, բայց ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում համապատաս­խան տվյալները համապատասխանորեն վերաներկայացվել են կամ կատարվել են համապատասխան բացահայտումներ, ապա աուդիտո­րական եզրակացությունը կարող է ներառել Հանգամանքների լուսաբանում պարագրաֆ, որը նկարագրում է իրավիճակը և համապատասխան դեպքում հղում է կատարում ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած այն բացա­հայ­տումներին, որոնք ամբողջապես նկարագրում են խնդիրը (տես` ԱՄՍ 706):

**Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից** (հղում` պար. 13)

Ա7. Հավելվածի 3-րդ ցուցադրումը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ այն դեպքի համար, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից, և աուդիտորին օրենքների և այլ իրավական ակտերի միջավայրով արգելված չէ հղում կատարել նախկին աուդիտորական եզրակացությանը` համապատասխան տվյալների համար:

*Համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*

**Հղում աուդիտորական կարծիքում** (հղում` պար. 15)

Ա8. Քանի որ համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտո­րա­կան եզրակացությունը վերաբերում է ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակա­շրջանին, աուդիտորը կարող է արտահայտել ձևափոխված կամ բացասական կարծիք, հրաժարվել կարծիքի արտահայտումից կամ ներառել Հանգամանքների լուսաբանում պարագրաֆ մեկ կամ ավելի ժամանակա­շրջանների համար և միաժամանակ արտահայտել այլ աուդիտորական կարծիք` այլ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Ա9. Հավելվածի 4-րդ ցուցադրումը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ այն դեպքի համար, երբ պահանջվում է, որ աուդիտորը ընթացիկ տարվա աուդիտի շրջանակներում հաշվետվություն ներկայացնի և՛ ընթացիկ, և՛ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ընդ որում նախորդ ժամանակաշրջանը ներառել է ձևափոխված կարծիք, և կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող խնդիրը լուծված չէ:

**Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք, որը տարբերվում է նախկին կածիքից** (հղում` պար. 16)

Ա10. Ընթացիկ ժամանակաշրջանի աուդիտի շրջանակներում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն ներկայացնելիս, նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված կարծիքը կարող է տարբերվել նախկինում արտահայտված կարծիքից, եթե աուդիտորը ընթացիկ ժամանակաշրջանի աուդիտի ընթացքում տեղեկանում է այնպիսի հանգամանքների կամ իրադարձությունների մասին, որոնք էական ազդեցություն ունեն նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վրա: Որոշ իրավական դաշտերում աուդիտորը կարող է ունենալ նաև հաշվետվողականության հավելյալ պարտականություններ, որոնք ստեղծված են կանխելու համար նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ նախկինում հրապարակված աուդիտորական եզրակացության հանդեպ հետագա վստահությունը:

**Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից** (հղում` պար. 18)

Ա11. Հնարավոր է, որ նախկին աուդիտորը չկարողանա կամ ցանկություն չունենա վերահրապարակել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը: Աուդիտորական եզրակացության Այլ հանգամանքներ պարագրաֆը կարող է նշել, որ նախկին աուդիտորը նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն է ներկայացրել մինչ դրանց փոփոխվելը: Ավելին` եթե աուդիտորը ստանձնել է աուդիտ իրականացնելու և` այդ փոփոխության համապատասխանության մասին համոզվելու նպատակով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու պարտակա­նություն, ապա աուդիտորական եզրակացու­թյունը կարող է նաև ներառել հետևյալ պարբերությունը.

Որպես 20X2թ. ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի բաղկացուցիչ մաս, մենք աուդիտի ենք ենթարկել նաև Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված ճշգրտումները, որոնք կիրառվել են 20X1թ. ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխելու նպատակով: Մեր կարծիքով այդ ճշգրտումները տեղին են և կիրառվել են համապատասխան կերպով: Մենք պատասխանատվություն չենք ստանձնել աուդիտի, դիտարկման կամ որևէ ընթացակարգերի ենթարկել ընկերության 20X1թ. ֆինանսական հաշվետվությունները` բացառությամբ նշված ճշգրտումների, և, հետևաբար, մենք չենք արտահայտում կարծիք կամ որևէ այլ հավաստիացում` 20X1թ. ամողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

### Հավելված

#### Աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

#### Ցուցադրական օրինակ 1 – Համապատասխան թվային տվյալներ (հղում` պար. Ա5)

|  |
| --- |
| **Եզրակացության օրինակ` 11 պարագրաֆի (ա) ենթակետում նկարագրված հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք են.**   * **նախկինում հրապարակված` նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառում էր ձևափոխված կարծիք,** * **կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած խնդիրը դեռևս լուծված չէ,** * **խնդրի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանակա­շրջանի տվյալների վրա էական է, և անհրաժեշտություն է առաջանում ընթացիկ ժա­մանակաշրջանի տվյալների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

#### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[603]](#footnote-603)

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ Ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք 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 հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն:

*Ղեկավարության*[[604]](#footnote-604)*պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունները Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին[[605]](#footnote-605) համապատասխան կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համակարգի համար, ինչպիսին ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում սահմանել` խաբեության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի հիման վրա արտահայտել կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք պահպանենք մասնագիտական վարքագծի կանոնները, աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք այնպես, որպեսզի ձեռք բերենք ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

Աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակով ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա` ներառյալ խաբեության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը: Այդ ռիսկերը գնահա­տելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակեր­պության` ֆինանսական հաշվետվություն­ները կազմելու և արժանահավա­տորեն ներկայացնելու[[606]](#footnote-606) համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորա­կան ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավե­տության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով[[607]](#footnote-607): Աուդիտը ներառում է նաև կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գնահատում:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` մեր ձևափոխված կարծիքն արտահայտելու համար:

*Հիմքեր՝ ձևափոխված կարծիք արտահայտելու համար*

Ինչպես նկարագրված է ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություն X-ում` ֆինանսական հաշվետվություններում մաշվածություն ներկայացված չէ, ինչը հանդիսանում է շեղում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից: Դա արդյունք է հանդիսանում նախորդող ֆինանսական տարվա սկզբում ղեկավարության կողմից կայացված որոշման, և դրա պատճառով մենք ձևափոխված աուդիտորական կարծիք ենք արտահայտել այդ տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Հիմնվելով մաշվածության գծային մեթոդի, ինչպես նաև շենքի համար` 5%, և սարքավորումների համար` 20%, մաշվածության տարեկան դրույքաչափերի վրա, տարվա վնասը պետք է ավելացնել xxx-ով` 20X1թ.-ին, և xxx-ով` 20X0թ.-ին, հիմնական միջոցները պետք է նվազեցնել xxx կուտակված մաշվածությամբ` 20X1թ.-ին և և xxx-ով` 20X0թ.-ին, ինչպես նաև կուտակված վնասը պետք է ավելացնել xxx-ով` 20X1-ին և xxx-ով` 20X0-ին:

*Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ այն խնդրի ազդեցության, որը նկարագրված է *Հիմքեր ձևափոխված կարծիք արտահայտելու համար* պարագրաֆի մեջ, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են*)20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական վիճակը(*ի*) և նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները(*ի*) և դրամական հոսքերը(ի) (*ճշմարիտ և իրական պատկերը*)՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

#### Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժնի ձևն ու բովանդակությունը փոփոխվում է` կախված աուդիտորի հաշվետվողականության այլ պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրություն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ]

[Աուդիտորի հասցե]

#### Ցուցադրական օրինակ 2 – Համապատասխան թվային տվյալներ (հղում` պար. Ա5)

|  |
| --- |
| **Եզրակացության օրինակ` 11 պարագրաֆի (բ) ենթակետում նկարագրված հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք են`**   * **նախկինում հրապարակված` նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառում էր ձևափոխված կարծիք,** * **կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած խնդիրը դեռևս լուծված չէ,** * **խնդրի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանա­կաշրջանի տվյալների վրա էական չէ, սակայն անհրաժեշտություն է առաջանում աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման` ընթացիկ ժամանակա­շրջանի տվյալների և համապատասխան տվյալների համադրելիության վրա չլուծված խնդրի ազդեցու­թյան կամ հնարավոր ազդեցության պատճառով :** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

#### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[608]](#footnote-608)

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ Ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք 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 հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն:

*Ղեկավարության*[[609]](#footnote-609)*պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունները Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին[[610]](#footnote-610) համապատասխան կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համակարգի համար, ինչպիսին ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում սահմանել` խաբեության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի հիման վրա արտահայտել կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք պահպանենք մասնագիտական վարքագծի կանոնները, աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք այնպես, որպեսզի ձեռք բերենք ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

Աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակով ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա` ներառյալ խաբեության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը: Այդ ռիսկերը գնահա­տելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակեր­պության` ֆինանսական հաշվետվություն­ները կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու[[611]](#footnote-611) համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով[[612]](#footnote-612): Աուդիտը ներառում է նաև կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գնահատում:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` մեր ձևափոխված կարծիքն արտահայտելու համար:

*Հիմքեր՝ ձևափոխված կարծիք արտահայտելու համար*

Քանի որ մենք ԱԲԳ Ընկերության աուդիտոր ենք նշանակվել 20X0թ. ընթացքում, մենք հնարավորություն չենք ունեցել այդ ժամանակաշրջանի սկզբում հետևել ֆիզիկական գույքագրմանը կամ այլընտրանքային միջոցներով բավարար տեղեկատվություն ստանալ պաշարների քանակների վերաբերյալ: Ելնելով նրանից, որ պաշարների սկզբնական մնացորդը ազդում է գործառնությունների արդյունքների որոշման վրա, մենք հնարա­վորություն չենք ունեցել որոշելու` կա արդյոք 20X0թ. գործառնությունների արդյունքների և կուտակված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտման անհրաժեշտություն: Մեր աուդիտորական կարծիքը 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ համապատաս­խանորեն ձևափոխվել է: Ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ մեր կարծիքը նույնպես ձևափոխված է` ընթացիկ ժամանակա­շրջանի տվյալների և համապատասխան տվյալների համադրելիության վրա նշված խնդրի հնարավոր ազդեցության պատճառով:

*Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ համապատասխան տվյալների վրա այն խնդրի հնարավոր ազդեցության, որը նկարագրված է <<Հիմքեր՝ վերապահումով կարծիք արտահայտելու համար>> պարբերության մեջ, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են*)20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական վիճակը(*ի*) և նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները(*ի*) և դրամական հոսքերը(ի) (*ճշմարիտ և իրական պատկերը*)՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

#### Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժնի ձևն ու բովանդակությունը փոփոխվում է` կախված աուդիտորի հաշվետվողականության այլ պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրություն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ]

[Աուդիտորի հասցե]

#### Ցուցադրական օրինակ 3–Համապատասխան թվային տվյալներ (հղում` պար.Ա7)

|  |
| --- |
| **Եզրակացության օրինակ` 13 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք են`**   * **նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից,** * **աուդիտորին օրենքների և այլ իրավական ակտերի միջավայրով արգելված չէ հղում կատարել նախկին աուդիտորական եզրակացությանը` համապատաս­խան տվյալ­ների համար, և աուդիտորը որոշում է այդպես անել:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[613]](#footnote-613)**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ Ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք 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 հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն:

*Ղեկավարության*[[614]](#footnote-614)*պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունները Ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին[[615]](#footnote-615) համապատաս­խան կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկո­ղության համակարգի համար, ինչպիսին ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում սահմանել` խաբեության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի հիման վրա արտահայտել կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք պահպանենք մասնագիտական վարքագծի կանոնները, աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք այնպես, որպեսզի ձեռք բերենք ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

Աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակով ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա` ներառյալ խաբեության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը: Այդ ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակեր­պության` ֆինանսական հաշվե­տվությունները կազմելու և արժանահավա­տորեն ներկայացնելու[[616]](#footnote-616) համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավե­տության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով[[617]](#footnote-617): Աուդիտը ներառում է նաև կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գնահատում:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

*Կարծիք*

Մեր կարծիքով ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են*)20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական վիճակը(*ի*) և նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները(*ի*) և դրամական հոսքերը(ի) (*ճշմարիտ և իրական պատկերը*)՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

*Այլ հանգամանքներ*

ԱԲԳ Ընկերության` 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որը չձևափոխված կարծիք է արտահայտել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X1թ. մարտի 31-ին:

**Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժնի ձևն ու բովանդակությունը փոփոխվում է` կախված աուդիտորի հաշվետվողականության այլ պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրություն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ]

[Աուդիտորի հասցե]

#### Ցուցադրական օրինակ 4 – Համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ (հղում` պար. Ա5)

|  |
| --- |
| **Եզրակացության օրինակ` 15 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք են,**   * **պահանջվում է, որ աուդիտորը ընթացիկ տարվա աուդիտի շրջանակներում հաշվետվություն ներկայացնի և՛ ընթացիկ, և՛ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,** * **նախկինում հրապարակված` նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառում էր ձևափոխված կարծիք:** * **կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած խնդիրը դեռևս լուծված չէ:** * **խնդրի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանակա­շրջանի, տվյալների վրա էական է ինչպես ընթացիկ, այնպես էլ նախորդ ժամանա­կաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների համար, և անհրաժեշտություն է առաջանում աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[618]](#footnote-618)**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ Ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք ներառում են 20X1թ. և 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշռերը, նույն ամսաթվերին ավարտված տարիների ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշ­վառման քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն:

*Ղեկավարության*[[619]](#footnote-619)*պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունները Ֆինան­սական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին[[620]](#footnote-620) համապատաս­խան կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկո­ղության համակարգի համար, ինչպիսին ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում սահմանել` խաբեության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի հիման վրա արտահայտել կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք պահպանենք մասնագիտական վարքագծի կանոնները, աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք այնպես, որպեսզի ձեռք բերենք ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

Աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակով ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա` ներառյալ խաբեության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը: Այդ ռիսկերը գնահա­տելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակեր­պության` ֆինանսական հաշվետվություն­ները կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու[[621]](#footnote-621) համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորա­կան ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով[[622]](#footnote-622): Աուդիտը ներառում է նաև կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, ղեկավա­րության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտու­թյան, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գնահատում:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` մեր ձևափոխված կարծիքն արտահայտելու համար:

*Հիմքեր ձևափոխված կարծիք արտահայտելու համար*

Ինչպես նկարագրված է ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություն X-ում` ֆինանսական հաշվետվություններում մաշվածություն ներկայացված չէ, ինչը հանդիսանում է շեղում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից: Հիմնվելով մաշվածության գծային մեթոդի, ինչպես նաև շենքի համար` 5%, և սարքավորումների համար` 20%, մաշվածության տարեկան դրույքաչափերի վրա, տարվա վնասը պետք է ավելացնել xxx-ով` 20X1թ.-ին, և xxx-ով` 20X0թ.-ին, հիմնական միջոցները պետք է նվազեցնել xxx կուտակված մաշվածությամբ` 20X1թ.-ին և և xxx-ով` 20X0թ.-ին, ինչպես նաև կուտակված վնասը պետք է ավելացնել xxx-ով` 20X1-ին և xxx-ով` 20X0-ին:

*Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ այն խնդրի ազդեցության, որը նկարագրված է *Հիմքեր ձևափոխված կարծիք արտահայտելու համար* պարագրաֆի մեջ, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են*)20X1թ. և 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական վիճակը(*ի*) և նույն ամսաթվերին ավարտված տարիների ֆինանսական արդյունքները(*ի*) և դրամական հոսքերը(ի) (*ճշմարիտ և իրական պատկերը*)՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

**Այլ իրավական և պարտադիր պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժնի ձևն ու բովանդակությունը փոփոխվում է` կախված աուդիտորի հաշվետվողականության այլ պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրություն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ]

[Աուդիտորի հասցե]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 720

## ԱՈՒԴԻՏԻ ԵՆԹԱՐԿՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ՊԱՐՈՒՆԱԿՈՂ ՓԱՍՏԱԹՂԹԵՐՈՒՄ ԱՌԿԱ ԱՅԼ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՀԵՏ ԿԱՊՎԱԾ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

**Պարագրաֆ**

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները…………………………………………………………….1-2

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը……………………………………………………………3

**Նպատակը………………………………………………………………………………….4**

**Սահմանումներ…………………………………………………………………………….5**

**Պահանջները**

Այլ տեղեկատվության ընթերցումը…………………………………………………..6-7

Էական խեղաթյուրումներ……………………………………………………………..8-13

Փաստի էական խեղաթյուրում……………………………………………………….14-16

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները………………………………………………………...Ա1-Ա2

Այլ տեղեկատվության սահմանումը……………………………………………….Ա3-Ա4

Այլ տեղեկատվության ընթերցումը………………………………………………… Ա5

Էական անհամապատասխանություններ..…………………………………….. Ա6-Ա9

Փաստի էական խեղաթյուրում…………………………………………………...Ա10-Ա11

|  |
| --- |
| <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 720-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 աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը: Առաքելության կոնկրետ հանգամանքներում որևէ հատուկ պահանջի բացակայության դեպքում աուդիտորի կարծիքը չի վերաբերում այլ տեղեկատվությանը, և աուդիտորը չի կրում որևէ հատուկ պատասխանա­տվություն որոշելու համար, թե արդյոք այլ տեղեկատվությունը ճշգրտորեն է ներկայացված: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարդում է այլ տեղեկատվությունը, քանի որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյունների արժանահավատությունը կարող է կասկածի տակ դրվել` աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և այլ տեղեկատվության միջև էական անհամապատասխանության պատճառով (հղում` պար. Ա1):
2. Սույն ԱՄՍ-ում <<աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարու­նա­կող փաստաթղթեր>> արտահայտությունը վերաբերում է տարեկան հաշվետվու­թյուններին (կամ նմանատիպ փաստաթղթերի), որոնք հրապարակվել են սեփակա­նատերերի (կամ նմանատիպ բաժնետերերի) համար և պարունակում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները ու դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը: Սույն ԱՄՍ-ն, ըստ անհրաժեշտութ­յան հարմարեցնելով (ադապ­տացնելով) տվյալ հանգամանքներին, կարող է կիրառվել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող այլ փաստաթղթերի հանդեպ, ինչպիսիք են արժեթղթերի առաջարկներում օգտագործվող փաստաթղթերը[[623]](#footnote-623) (հղում` պար. Ա2):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակը

1. Աուդիտորի նպատակն է ճիշտ արձագանքել, երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացու­թյունը պարունակող փաստաթղթերում առկա է այլ տեղեկատվություն, որը կարող է կասկածի տակ դնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացության արժանահավատությունը:

### Սահմանումներ

1. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.

(ա) այլ տեղեկատվություն` ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվութ­յուն (բացի ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունից), որն ընդգրկվում է, օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջով կամ ընդունված գործելակերպի համաձայն, աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պարունակող փաստաթղթում (հղում` պար. Ա3-Ա4),

(բ) անհամապատասխանություն` աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուններում պարունակվող տեղեկություններին հակասող այլ տեղեկատվու­թյուն: Էական անհամապատասխանությունը կարող է անվստահութ­յուն առաջացնել աուդիտորական եզրահանգումների նկատ­մամբ, որոնք արվել են նախապես ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա, և, հնարավոր է, նաև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացու­թյան հիմնավորման նկատմամբ,

(գ) փաստի խեղաթյուրում` աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուններում ներկայացված խնդիրներին չվերաբերող այլ տեղեկատ­վութ­յուն, որը սխալ է ձևակերպված կամ ներկայացված: Փաստի էական խեղաթյուրումը կարող է կասկածի տակ դնել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթի արժանահավատությունը:

### Պահանջները

#### Այլ տեղեկատվության ընթերցումը

1. Աուդիտորը պետք է կարդա այլ տեղեկատվությունը, որպեսզի հայտնաբերի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ էական անհամապատասխա­նու­թյունները, եթե այդպիսիք կան:
2. Աուդիտորը պետք է համապատասխան համաձայնության գա ղեկավարության կամ կառավարման պարտականություններ կրողների հետ, որպեսզի ձեռք բերի այլ տեղեկատվությունը` նախքան աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը: Եթե նախքան աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը հնարավոր չէ ձեռք բերել ամբողջ այլ տեղեկատվությունը, աուդիտորը պետք է ընթերցի այդ այլ տեղեկա­տվությունը առաջին իսկ հնարավորության դեպքում (հղում` պար.Ա5):

#### Էական խեղաթյուրումներ

1. Եթե այլ տեղեկատվության ընթերցման ընթացքում աուդիտորը հայտնաբերում է էական խեղաթյուրում, նա պետք է որոշի, թե արդյոք աուդիտի ենթարկված ֆինան­սական հաշվետվությունները կամ այլ տեղեկատվությունը պետք է վերանայվեն:

*Նախքան աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված այլ տեղեկատվության մեջ հայտնաբերված էական խեղաթյուրումներ*

1. Եթե աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվեըվությունների վերանայումը անհրաժեշտ է, և ղեկավարությունը հրաժարվում է կատարել այն, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխի կարծիքը` համաձայն ԱՄՍ 705[[624]](#footnote-624)-ի:
2. Եթե այլ տեղեկատվության վերանայումը անհրաժեշտ է, և ղեկավարությունը հրաժարվում է կատարել այն, ապա աուդիտորը պետք է հայտնի այդ մասին կառավարման պարտականություններ կրողներին, բացառությամբ այն դեպքի, երբ բոլոր կառավարման պարտականություններ կրողները միաժամանակ ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ[[625]](#footnote-625), և

(ա) աուդիտորական եզրակացության մեջ ընդգրկի <<Այլ խնդիր(ներ)>> պարբերություն, որում նկարագրվում է էական խեղաթյուրումը` համաձայն ԱՄՍ 706[[626]](#footnote-626)-ի, կամ

(բ) հրաժարվել աուդիտորական եզրակացություն տալուց, կամ

(գ) դադարեցնել առաքելությունները, երբ դադարեցումը հնարավոր է` ըստ կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի (հղում` պար.Ա6-Ա7):

*Աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության մեջ հայտնաբերված էական խեղաթյուրումներ*

1. Եթե աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվեըվությունների վերանայումը անհրա­ժեշտ է, ապա աուդիտորը պետք է առաջնորդվի ԱՄՍ 560[[627]](#footnote-627)-ի համապատասխան պահանջներով:
2. Եթե այլ տեղեկատվության վերանայումը անհրաժեշտ է, և ղեկավարությունը համաձայնում է կատարել այն, ապա աուդիտորը պետք է կատարի տվյալ հանգամանքներում անհրաժեշտ ընթացակարգերը (հղում` պար.Ա8):
3. Եթե այլ տեղեկատվության վերանայումը անհրաժեշտ է, սակայն ղեկավարությունը հրաժարվում է կատարել այն, ապա աուդիտորը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ իր մտահոգության մասին պետք է հայտնի կառավարման պարտականություններ կրողներին, բացառությամբ այն դեպքի, երբ բոլոր կառավարման պարտականու­թյուն­ներ կրողները միաժամանակ ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարու­թյան մեջ, և ձեռնարկի հետագա համապատասխան գործողություններ (հղում` պար.Ա9):

#### Փաստի էական խեղաթյուրում

1. Երբ էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման նպատակով այլ տեղեկատվության ընթերցման ժամանակ աուդիտորը տեղեկացվում է փաստի ակնհայտ էական խեղաթյուրման մասին, աուդիտորը պետք է քննարկի այդ խնդիրը ղեկավարության հետ (հղում` պար.Ա10):
2. Եթե այդպիսի քննարկումներից հետո աուդիտորը դեռևս կարծում է, որ առկա է փաստի ակնհայտ էական խեղաթյուրում, աուդիտորը պետք է պահանջի, որպեսզի ղեկավարությունը խորհրդակցի որակավորված երրորդ կողմի հետ, ինչպես օրինակ` կազմակերպության իրավաբանական խորհրդատուն, և պետք է հաշվի առնի ստացված խորհրդատվությունը:
3. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ այլ տեղեկատվության մեջ առկա է փաստի էական խեղաթյուրում, որը ղեկավարությունը հրաժարվում է ուղղել, աուդիտորը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ իր մտահոգության մասին պետք է տեղեկացնի կառավարման պարտականություններ կրողներին, բացառությամբ այն դեպքի, երբ բոլոր կառավարման պարտականություններ կրողները միաժամանակ ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ, և ձեռնարկի հետագա համապատասխան գործողություններ (հղում` պար.Ա11):

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

*Օրենքով կամ այլ պարտադիր պահանջով սահմանված լրացուցիչ պարտականություններ` կապված այլ տեղեկատվության հետ* (հղում` պար. 1)

1. Աուդիտորը կարող է ունենալ այլ տեղեկատվության հետ կապված օրենքով կամ այլ պարտադիր պահանջով սահմանված լրացուցիչ պարտականություններ, որոնք դուրս են սույն ԱՄՍ-ի շրջանակներից: Օրինակ` որոշ իրավական դաշտերում կարող է պահանջվել, որ աուդիտորը կիրառի հատուկ ընթացակարգեր որոշ այլ տեղեկա­տվությունների հետ, ինչպին են պարտադիր հավելյալ տվյալները, կամ որպեսզի աուդիտորը կարծիք արտահայտի այլ տեղեկատվության մեջ նկարագրված գործունեության արդյունքների ցուցանիշների արժանահավատության վերաբերյալ: Երբ առկա են նմանատիպ պարտականություններ, աուդիտորի լրացուցիչ պատաս­խա­նա­տվությունը որոշվում է առաքելության բնույթով և օրենքով, իրավական ակտով ու մասնագիտական ստանդարտով: Եթե այդպիսի այլ տեղեկատվությունը բաց է թողնված կամ պարունակում է թերություններ, աուդիտորից օրենքով կամ այլ իրավական ակտով կարող է պահանջվել անդրադառնալ այդ խնդրին աուդիտորական եզրակացության մեջ:

*Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթեր* (հղում` պար. 2)

#### Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ

1. Փոքր կազմակերպությունները ավելի քիչ հավանական է, որ հրապարակեն աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակող փաստաթուղթ, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտով դա չի պահանջվում: Այնուամենայնիվ, այդպիսի փաստաթղթի մի օրինակ կարող է լինել կառավարման պարտականություններ կրողների կողմից կից ներկայացվող հաշվետվությունը, երբ գոյություն ունի այդպիսի իրավական պահանաջ: Փոքր կազմակերպության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակող փաստաթղթում ընդգրկված այլ տեղեկատվության օրնակներ են ֆինանասական արդյունքի մասին մանրամասն հաշվետվությունը և ղեկավարության հաշվետվությունը:

#### Այլ տեղեկատվության սահմանումը (հղում` պար. 5(ա))

1. Այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել, օրինակ`
   * ղեկավարության կամ կառավարման պարտականություններ կրողների կողմից ներկայացվող հաշվետվություն գործառնությունների վերաբերյալ,
   * ֆինանսական ամփոփագրեր կամ հիմնական տվյալների ցուցադրում,
   * անձնակազմի մասին տվյալներ,
   * պլանավորված կապիտալ ծախսումներ,
   * ֆինանսական հարաբերական գործակիցներ,
   * պաշտոնյաների և տնօրենների անուններ,
   * ընտրված եռամսյակային տվյալներ:
2. ԱՄՍ-ների նպատակներով այլ տեղեկատվությունը չի ընդգրկում, օրինակ`
   * մամուլի հաղորդագրություն կամ փոխանցման մեմորանդում, ինչպես օրինակ` ուղեկից նամակ, որը կցված է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը պարունակող փաստաթղթին,
   * վերլուծաբանի համառոտ հաղորդագրության մեջ պարունակվող տեղեկատվությունը,
   * կազմակերպության ինտերնետային կայքում ներառված տեղեկատվությունը:

#### Այլ տեղեկատվության ընթերցումը (հղում` պար. 7)

1. Այլ տեղեկատվության ձեռքբերումը նախքան աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը թույլ է տալիս աուդիտորին ղեկավարության հետ շտկել հնարավոր էական անհամապատասխանությունները և փաստի ակնհայտ էական խեղաթյուրում­ները ճիշտ ժամանակին: Օգտակար կլինի համաձայնության գալ ղեկավարության հետ այն մասին, թե երբ այլ տեղեկատվությունը հասանելի կլինի աուդիտորին:

#### Էական անհամապատասխանություններ

*Նախքան աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված այլ տեղեկատվության մեջ հայտնաբերված էական խեղաթյուրումներ* (հղում` պար.10)

1. Երբ ղեկավարությունը հրաժարվում է վերանայել այլ տեղեկատվությունը, աուդիտորը կարող է իր հետագա գործողությունների մասին որոշման համար հիմնվել աուդիտորի իրավաբանական խորհրդատուից ստացված խորհրդատվության վրա:

#### Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ

1. Հանրային ոլորտում աուդիտորը կարող է առաքելության դադարեցման կամ աուդի­տո­րական եզրակացություն տալուց հրաժարման տարբերակ չունենալ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է հաշվետվություն հրապարակել համապատասխան օրինական մարմնի համար, որտեղ մանրամասն ներկայացնի անհամապատասխա­նու­թյան մասին:

*Աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության մեջ հայտնաբերված էական խեղաթյուրումներ* (հղում` պար.12-13)

1. Երբ ղեկավարությունը համաձայնում է վերանայել այլ տեղեկատվությունը, աուդի­տորի ընթացակարգերը պետք է ներառեն ղեկավարության նախաձեռնած քայլերիմ հետևում` համոզվելու համար, որ նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը, ինչպես նաև այլ տեղեկատվությունը ստացած անձինք տեղեկացվել են վերանայման մասին:
2. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է վերանայել այնպիսի այլ տեղեկատվությունը, որը աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում, աուդիտորի հետագա համապատասխան գործողությունները կարող են ներառել աուդիտորի իրավաբանական խորհրդատուից խորհրդատվության ստացումը:

#### Փաստի էական խեղաթյուրում (հղում` պար.14-16)

1. Ղեկավարության հետ փաստի ակնհայտ էական խեղաթյուրում քննարկելիս աուդիտորը կարող է հնարավորություն չունենալ գնահատելու այլ տեղեկատվության մեջ ներառված որոշ բացահայտումների, ինչպես նաև աուդիտորի հարցումներին ղեկավարության արձագանքների հիմնավորվածութ­յունը, և կարող է եզրակացնել, որ առկա են դատողության կամ կարծիքի հիմնավոր տարբերություններ:

Ա11. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է փաստի էական խեղաթյուրում, որը ղեկավարությունը հրաժարվում է ուղղել, աուդիտորի հետագա համապատաս­խան գործողությունները կարող են ներառել աուդիտորի իրավաբանական խորհրդատուից խորհրդատվության ստացումը:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 800

## ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ – ՀԱՏՈՒԿ ՆՊԱՏԱԿԻ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՄԱՁԱՅՆ ՊԱՏՐԱՍՏՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները...................................................................... 1-3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................... 4

**Նպատակները**........................................................................................ 5

**Սահմանումներ**....................................................................................... 6-7

**Պահանջները**

Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող

նկատառումները...................................................................................... 8

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումները...................................................................................... 9-10

Աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ

կապված նկատառումներ.......................................................................... 11-14

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Հատուկ նպատակի հիմունքի սահմանումը............................................... Ա1-Ա4

Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող

նկատառումները...................................................................................... Ա5-Ա8

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող

նկատառումները...................................................................................... Ա9-Ա12

Աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ

կապված նկատառումներ........................................................................ Ա13-Ա15

Հավելված Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| <<Հատուկ նկատառումներ–հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 800-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. 100-ից 700 համարներում ներառված աուդիտի միջազգային ստանդարտները (ԱՄՍ-ներ) կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ: Սույն ստանդարտն անդրադառնում է հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատ­րաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում այդ ԱՄՍ-ների կիրառման հատուկ նկատառումներին:
2. Սույն ԱՄՍ-ն գրված է հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի համատեքստում: ԱՄՍ 805-ն[[628]](#footnote-628) անդրադառնում է առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսա­կան հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին վերաբերող հատուկ նկատառումներին:
3. Սույն ստանդարտը չի անտեսում այլ ԱՄՍ-ների պահանջները, այն նաև չի հայտարարում, որ անդրադառնում է այն բոլոր հատուկ նկատառումներին, որոնք կարող են տեղին լինել աուդիտի առաջադրանքների պայմաններում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակը

1. Հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվե­տվությունների աուդիտի ընթացքում ԱՄՍ-ները կիրառելիս` աուդիտորի նպատակն է պատշաճ ձևով անդրադառնալ հատուկ նկատառումներին, որոնք վերաբերում են.

(ա) աուդիտի առաջադրանքների ստանձմանը,

(բ) այդ առաջադրանքների պլանավորմանը և իրականացմանը, և

(գ) կարծիքի ձևավորմանը և ֆիանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ներկայացմանը:

### Սահմանումներ

1. ԱՄՍ-ների նպատակներով, ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ իմաստները`

(ա) հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ` հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, (հղում` պար. Ա4),

(բ) հատուկ նպատակի հիմունք` առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու նպատակով կազմված ֆինանսա­կան հաշվետվության հիմունք: Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքը կարող է լինել ճշմարիտ ներկայացման հիմունք կամ համապատասխանության հիմունք[[629]](#footnote-629):

1. Սույն ստանդարտում օգտագործված <<ֆինանսական հաշվետվություններ>> տեր­մինը նշանակում է <<հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամ­բողջական փաթեթը, ներառյալ` կից ծանոթագրությունները>>: Ֆինանսական հաշվե­տվություններին կից ծանոթագրությունները սովորաբար ներառում են հաշվա­պա­հական հաշվառման հիմնական քաղաքականության սեղմ բնութագիրը և բացատրա­կան այլ տեղեկատվություն: Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները որոշում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդա­կու­թյունը և այն, թե ինչն է կազմում ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

### Պահանջները

#### Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի կիրառելիությունը*

1. ԱՄՍ 210-ն աուդիտորից պահանջում է որոշել ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի կիրառելի­ու­թյունը[[630]](#footnote-630): Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների աուդիտի ընթաց­քում, աուդիտորը պետք է ստանա տեղեկատվություն ստորև նշվածների վերաբերյալ (հղում` պար. Ա5-Ա8).

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակը,

(բ) ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողները,

(գ) ղեկավարության կողմից իրականացրած քայլերը` որոշելու, որ ֆինանսա­կան հաշվետվության կիրառելի հիմունքը ընդունելի է տվյալ պայմաններում:

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

1. ԱՄՍ 200-ը աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՍ-ներին[[631]](#footnote-631): Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք աուդիտի առաջադրանքների պայմաններում ԱՄՍ-ների կիրառումը պահանջում է հատուկ նկատառումներ, թե ոչ (հղում` պար. Ա9-Ա12):
2. ԱՄՍ 315-ն աուդիտորից պահանջում է հասկանալ կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը և կիրառումը[[632]](#footnote-632): Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են որևէ պայմանագրի դրույթ­ների համաձայն, ապա աուդիտորը պետք է հասկանա պայմանագրի բոլոր նշանա­կալի մեկնաբանությունները որոնք կատարվել են ղեկավարության կողմից այդ ֆինան­սական հաշվետվությունները պատրաստելիս: Մեկնաբանությունը նշանակալի է, երբ մեկ այլ խելամիտ մեկնաբանության ընդունումը ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում ներկայացված տեղեկատվությունում կառաջացներ էական տարբե­րություն:

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ

1. Կարծիք ձևավորելիս և հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելիս, աուդիտորը պետք է կիրառի ԱՄՍ 700-ի պահանջերը (հղում` պար. Ա13)[[633]](#footnote-633):

*Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի/հիմունքի նկարագրությունը*

1. ԱՄՍ 700-ն աուդիտորից պահանջում է գնահատել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվե­տվությունները պատշաճ ձևով (բավականաչափ) նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը[[634]](#footnote-634): Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են պայմանագրի դրույթների համաձայն, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով նկարագրում են պայմանագրի այն բոլոր նշանակալի մեկնա­բանությունները, որոնց վրա հիմնված են ֆինանսական հաշվետվությունները:
2. ԱՄՍ 700-ն անդրադառնում է աուդիտորական եզրակացության ձևին և բովանդա­կությանը: Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը`

(ա) պետք է նաև ներկայացնի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակը և, անհրաժեշտության դեպքում, նախատեսվող օգտագործողներին, կամ պետք է հղում կատարի հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ներին կից ծանոթագրություններին, որտեղ պարունակվում է այդ տեղեկա­տվությունը, և

(բ) եթե ղեկավարությունը նման ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս ունի ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների ընտրության հնարավորու­թյուն, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության բացատրությունը[[635]](#footnote-635) պետք է անդրադառնա նաև տվյալ պայմաններում ֆինանսական կիրառելի հիմունքի ընդունելի լինելու ղեկավա­րության որոշման նկատմամբ վերջինիս պատասխանատվությանը:

*Ծանուցում ընթերցողներին առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն*

1. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆ` ծանուցելու աուդիտորական եզրակացությունը օգտագործողներին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն, ուստի չեն կարող կիրառելի լինել մեկ այլ նպատակով: Այդ պարագրաֆը աուդիտորը պետք ներկայացնի համապատասխան վերնագրի տակ (hղում` պար. Ա14-Ա15):

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Հատուկ նպատակի հիմունքի սահմանում (հղում` պար. 6)

Ա1. Հատուկ նպատակի հիմունքների օրինակներ են`

* ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի գծով հաշվապահական հաշվառ­ման հարկային հիմունքը, որի հիման վրա ներկայացվում է կազմակերպության հարկային հայտարարագիրը,
* կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի տեղեկատվության գծով հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքը (դրամական միջոց­ների մուտքեր և ելքեր), որը կազմակերպությունից կարող է պահանջվել պատրաստել իր կրեդիտորների համար,
* կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվութ­յան դրույթները` այդ կարգավորող մարմնի պահանջերին բավարարելու համար, կամ
* պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվության դրույթները, ինչպիսին է պարտա­տոմսերի բացթողումը, վարկային պայմանագիրը կամ ծրագրին տրամադրվող դրամաշնորհը:

Ա2. Կարող են լինել հանգամանքներ, երբ հատուկ նպատակի հիմունքը հիմնված է ստան­դարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության, կամ էլ օրենս­դրու­թյան կամ կարգավորող նորմի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի վրա, որը սակայն չի համապատասխանում այդ հիմունքի բոլոր պահանջ­ներին: Նշվածի օրինակ է պայմանագիրը, որը պահանջում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվեն X իրավահամակարգի հիմնական, սակայն ոչ բոլոր Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների համաձայն: Երբ նշվածն ընդունելի է աուդիտի առաջադրանքների պայմաններում, ապա հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններում տեղին չէ ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված մարմնի, կամ էլ օրենսդրության կամ կարգավորող նորմի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքին ամբողջությամբ համապա­տաս­խանելու ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարա­գրու­թյունը: Վերը նշված պայմանագրի օրինակում, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրությունը կարող է վկայակոչել որևէ պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվության դրույթներին, այլ ոչ X իրավահամակարգի Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներին:

Ա3. Ա2 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում, հատուկ նպատակի հիմունքը կարող է չլինել ճշմարիտ ներկայացման հիմունք, նույնիսկ, եթե այն ֆինանսական հաշվետվության հիմունքը, որի վրա հիմնված է հատուկ նպատակի հիմունքը ճշմարիտ ներկայացման հիմունք է: Նշվածը բացատրվում է նրանով, որ հատուկ նպատակի հիմունքը կարող է չհամապատասխանել ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված մարմնի, կամ էլ օրենսդրության կամ կարգավորող նորմի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի բոլոր պահանջներին, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացմանը հասնելու համար:

Ա4. Հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվու­թյունները կարող են լինել կազմակերպության կողմից պատրաստվող միակ ֆինան­սական հաշվետվությունները: Նման հանգամանքներում, այդ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունները բացի նրանցից, որոնց համար նախատեսված է ֆինան­սական հաշվետվության հիմունքը, կարող են օգտագործվել նաև այլ օգտագոր­ծող­ների կողմից: Չնայած այդ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվությունների լայն տարածմանը, ԱՄՍ-ների նպատակներով ֆինանսական հաշվետվությունները դեռևս համարվում են հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվե­տվություններ: 13-14 պարագրաֆներում ներկայացված պահանջները նախատեսված են խուսափելու ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակի շուրջ ծագող թյուրիմացություններից:

#### Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի ընդունումը (հղում` պար. 8)*

Ա5. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, նախատեսվող օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները հանդիսանում են առանցքային գործոն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ կիրառվող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի ընդունելի լինելը որոշելիս:

Ա6. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ սահմանված այն կազմակերպության կողմից, որն իրավասու է կամ ճանաչված է հրապարակել ստանդարտներ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Այդ դեպքում, այդ ստան­դարտ­ները կհամարվեն ընդունելի նշված նպատակի համար, եթե նշված կազմա­կեր­պությունը հետևում է այն սահմանված և թափանցիկ գործընթացին, որի ընթացքում ուսում­նասիրվում և հաշվի են առնվում համապատասխան շահառուների տեսակետ­ները: Որոշ իրավահամակարգերում, օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմով կարող է սահմանվել ֆինանսական հաշվետվության հիմունքը, որը պետք է օգտագործվի ղեկավարության կողմից որոշակի տեսակի կազմակերպության հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս: Օրինակ, կարգա­վո­րող մարմի­նը կարող է սահմանել ֆինանսական հաշվետվության դրույթներ այդ կարգավորող մարմնի պահանջները բավարարելու համար: Հակառակ հայտանիշ­ների բացակայու­թյան դեպքում, նման հաշվետվության հիմունքը այդպիսի կազմա­կեր­պության կողմից պատրաստվող հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվու­թյունների համար համարվում է ընդունելի:

Ա7. Եթե Ա6 պարագրաֆում նշված ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները համալրվում են օրենսդրական կամ կարգավորող պահանջներով, ապա ԱՄՍ 210 ստանդարտով աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե արդյոք առկա է որևէ հակասություն ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների և գոյություն ունեցող լրացուցիչ պահանջների միջև և սահմանում է այն միջոցառումները, որոնք պետք է իրականացվեն աուդիտորի կողմից նման հակասության առկայության դեպքում[[636]](#footnote-636):

Ա8. Ի լրումն Ա6 և Ա7 պարագրաֆներում նկարագրվածների, Ֆինանսական հաշվետվու­թյունների կիրառելի հիմունքը կարող է ներառել որևէ պայմանագրի կամ աղբյուր­ների ֆինանսական հաշվետվության դրույթներ: Այդ դեպքում, աուդիտի առաջա­դրանքների պայմաններում ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի ընդունելի լինելը որոշվում է դիտարկելով, թե արդյոք նշված հիմունքը ցուցադրում է այնպիսի հատկանիշներ, որոնք սովորաբար ցուցադրվում են ֆինանսական հաշվե­տվության ընդունելի հիմունքներով` ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 210-ի հավելված 2-ում: Հատուկ նպատակի հիմունքի դեպքում, ֆինանսական հաշվետվու­թյան ընդունելի հիմունքների համաձայն սովորաբար ցուցադրվող հատկանիշներից յուրաքանչյուրի առանձին ներգրավվածության համապատասխան (հարաբերական) կարևորությունը մասնագիտական դատողության խնդիր է: Օրինակ, կազմա­կեր­պության զուտ ակտիվների արժեքը դրա իրացման ամսաթվի դրությամբ որոշելու նպատակով, վաճառողը և գնորդը կարող են համաձայնել, որ իրենց կարիքները բավարարելու համար տեղին կլինի կատարել չհավաքագրվող դեբիտորական պարտքերի պահուս­տաֆոնդի չափազանց զգուշավոր (հաշվենկատ) գնահատական, նունիսկ եթե նման ֆինանսական տեղեկատվությունը ընդհանուր նպատակի հիմուն­քի համաձայն պատրաստված ֆինանսան տեղեկատվության նկատմամբ չեզոք չէ:

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ (հղում` պար. 9)

Ա9. ԱՄՍ 200-ն աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել` ա) վարքագծի համա­պատասխան պահանջներին, ներառյալ նրանք, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առաջադրանք­ների անկախությանը, և բ) աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին: ԱՄՍ 200-ը նաև աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել բոլոր ԱՄՍ-ների բոլոր պահանջներին, բացառությամբ, եթե աուդիտի պայմաններում, մի որևէ ստանդարտ ամբողջությամբ տեղին չէ կամ այդ ստանդարտի որևէ պահանջ պայմանականություն պարունակելու պատճառով տեղին չէ և այդ պայմանը գոյություն չունի: Բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել չկիրառել որևէ ԱՄՍ-ի համապատասխան պահանջը` իրականացնելով աուդիտի այլընտրանքային ընթացակարգեր այդ նույն պահանջի նպատակին հասնելու համար[[637]](#footnote-637):

Ա10. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում ԱՄՍ-ների որոշ պահանջների կիրառումը կարող է աուդիտորից պահանջել հատուկ նկատառումների կիրառում: Օրինակ` ԱՄՍ 320-ում ֆինանսական հաշվետվություն­ների օգտագործողների համար էական համարվող խնդիրների շուրջ դատողու­թյունները հաշվի են առնում այդ օգտագործողների` որպես մեկ խմբի, ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատության կարիքները[[638]](#footnote-638): Մինչդեռ, հատուկ նպատակի ֆինան­սական հաշվետվությունների դեպքում, այդ դատողությունները հաշվի են առնում նախատեսվող օգտագործողների ֆինասական տեղեկատվության կարիքները:

Ա11. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, ինչպիսին են որևէ պայմանագրի պահանջների համաձայն պատրաստվող հաշվետվություն­ները, ղեկավարությունը նախատեսվող օգտագործողների հետ կարող է համաձայնել այն շեմի (սահմանի) շուրջ, որից ներքև աուդիտի ընթացքում բացահայտված խեղաթյուրումները չեն ուղղվելու կամ այլ կերպ ճշգրտվելու: Նման շեմի առկայությունը, հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, աուդիտորին չի ազատում ԱՄՍ 320-ի համաձայն էականությունը որոշելու պահանջից:

Ա12. ԱՄՍ-ների համաձայն, հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց հետ հիմնված է այդ անձանց և աուդիտի ենթակա ֆինանսական հաշվետվությունների կապի վրա, մասնավորապես` արդյոք այդ անձինք պատասխա­նատու են այդ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացը վերահսկելու համար, թե ոչ: Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, կառավարման օղակներում ընդգրկված անձինք կարող է չունենան նման պատասխանատվություն. օրինակ` այն ֆինանսական տեղեկատվության դեպքում, որը պատրաստվում է բացառապես ղեկավարության օգտագործման համար: Նման դեպքերում, ԱՄՍ 260-ը[[639]](#footnote-639) հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների համար կարող է տեղին չլինել, բացառությամբ, երբ աուդիտորը պատասխանատու է նաև կազմակերպության ընդհանուր նպատակներին ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար, կամ կազմակերպության կառավարող օղակներում գտնվող անձանց հետ համաձայնել է վերջիններիս տեղեկացնել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հատկորոշված համապատասխան խնդիրները:

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ (հղում` պար. 11)

Ա13. Սույն ստանդարտի հավելվածը պարունակում է աուդիտորական եզրակացութ­յուն­ների ցուցադրական օրինակներ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ների համար:

*Ծանուցում ընթերցողներին, առ այն որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն* (հղում`պար. 14)

Ա14. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են օգտագործվել այլ նպատակներով, այլ ոչ այն նպատակներով, որոնց համար դրանք նախատեսված են եղել: Օրինակ, կարգավորող մարմինը որոշ կազմակերպություններից կարող է պահանջել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններում մեծ տեղ հատկացնել հանրային տեղեկատվությանը: Թյուրիմացություններից խուսափելու նպատակով, աուդիտորն իր եզրակացության օգտագործողներին տեղեկացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն, հետևաբար չեն կարող հարմար լինել մեկ այլ նպատակի համար:

*Բաշխման կամ օգտագործման սահմանափակում* (հղում` պար. 14)

Ա15. Ի լրումն պարագրաֆ 14-ով պահանջվող ծանուցմանը, աուդիտորը կարող է հարմար գտնել նշելու, որ աուդիտորական եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես առանձին օգտագործողների համար: Հաշվի առնելով առանձին իրավահամակարգի օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը, նշվածին կարելի է հասնել աուդիտորական եզրակացության բաշխումը կամ օգտագործումը սահմանափակելու միջոցով: Նման դեպքերում պարագրաֆ 14-ը կարող է ընդարձակվել ներառելու նշված այլ խնդիրները` համապատասխանաբար փոփոխելով նաև վերնագիրը:

### Հավելված

(հղում` պար. Ա13)

#### Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական զեզրակացության ցուցադրական օրինակներ

* Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորական եզրակացություն` պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ (սույն օրինակի նպատակներով` համապատասխանության հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորական եզրակացություն` X իրավա­համակարգում հաշվապահական հաշվառման հարկային հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աբողջական փաթեթի վերաբերյալ (սույն օրինակի նպատակներով` համապատասխանության հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորական եզրակացություն` կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աբողջական փաթեթի վերաբերյալ (սույն օրինակի նպատակներով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից` պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն (այսինքն` հատուկ նպատակի հիմունք)` պայմա­նագրի դրույթներին համապատասխանելու համար: Ղեկավարութ­յունը չուներ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներ ընտրելու հնարա­վորություն,** * **ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը/շրջանակը հանդիսա­նում է համապատասխանության հիմունք,** * **աուդիտի առաջադրանքների ժամկետներն արտացոլում են ԱՄՍ 210 ստանդարտի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավա­րութ­յան պատասխանատվության նկարագրությունը,** * **աուդիտորական եզրակացության բաշխումը և օգտագործումը սահմանա­փակ է:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունն այդ թվականի վերջի դրությամբ, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման հիմնական քաղաքականության սեղմ բնութագիրրը և բացատրական այլ նյութեր: Նշված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության կողմից` ԱԲԳ ընկերության և ԴԵԶ ընկերության միջև 20X1 թվականի հունվարի 1-ին կնքված պայմանագրի Զ բաժնի ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն (այսուհետ` <<Պայմանագիր>>):

**Ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[640]](#footnote-640) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Պայմանագրի Զ բաժնի ֆինանսական դրույթ­նե­րի համաձայն վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը ղեկավարության որոշմամբ անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած աուդիտի վրա, արտահայտել կարծիք վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մենք աուդիտն իրականացրել ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին համապատասխան, համաձայն որոնց մենք պետք է համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք` ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների և բացահայտում­ների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա, ներառյալ` ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ: Ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի այն ընթացակարգերը կազմելու համար, որոնք տեղին են տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ ընկերության ներքին վերահսկողության արդյունա­վետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Աուդիտը նաև ներառում է ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, վերջինիս կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամիտ լինելու, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատականը:

Մենք գտնում ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և տեղին հիմք են հանդիսանում մեր աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացնելու համար:

**Եզրակացություն**

Մեր կարծիքով, 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են Պայմանագրի Զ բաժնի ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն:

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը և բաշխման և օգտագործման սահմանափակումը**

Առանց մեր եզրակացությունը ձևափոխելու, մենք ուշադրություն ենք դարձնում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X Ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստ­ված են օժանդակելու ԱԲԳ ընկերությանը` վերը նշված Պայմանագրի ֆինասնական հաշվետվության դրույթներին համապատասխանելու համար: Ուստի, ֆինանսական հաշվետվությունները հարմար չեն (չեն կարող) կիրառվելու այլ նպատակով: Մեր եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես ԱԲԳ ընկերության և ԴԵԶ ընկերության համար, և բացի նշված ընկերություններից, այն չպետք է բաշխվի կամ օգտագործվի այլ կողմերի կողմից:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ընկերակցության ղեկավարության կողմից` X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվառման հարկային հիմունքի համաձայն (այսինքն` հատուկ նպատակի հիմունք)` օժանդակելու ղեկավարներին պատրաստել իրենց եկամտահարկի անհատա­կան հայտարարագրերը: Ղեկակավարությունը չուներ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյան հիմունքներ ընտրելու հնարավորություն,** * **ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը/շրջանակը հանդիսանում է համապատասխանության հիմունք,** * **աուդիտի առաջադրանքների ժամկետներն արտացոլում են ԱՄՍ 210-ի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխա­նա­տվության նկարագրությունը,** * **աուդիտորական եզրակացության բաշխումը սահմանափակ է:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերակցության ֆինանսական հաշվետվություն­ները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունն այդ թվականի վերջի դրությամբ, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման հիմնական քաղաքականության սեղմ բնութագիրրը և բացատրական այլ նյութեր: Նշված ֆինանսական հաշվետվու­թյունները պատրաստվել են ԱԲԳ ընկերակցության ղեկավարության կողմից` կիրառելով X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվառման հարկային հիմունքը:

**Ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[641]](#footnote-641) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվառ­ման հարկային հիմունքի համաձայն վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկո­ղության համար, որը ղեկավարության որոշմամբ անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաս­տումը հնարավոր դարձնելու համար, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած աուդիտի վրա, արտահայտել կարծիք վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մենք աուդիտն իրականացրել ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, համաձայն որոնց մենք պետք է համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք` ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների և բացահայտում­ների վերաբերյալ աուդիտի ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա, ներառյալ` ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ: Ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերակցության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի այն ընթացակարգերը կազմելու համար, որոնք տեղին են տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ ընկերակցության ներքին վերահսկողության արդյունա­վետ­ության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Աուդիտը նաև ներառում է ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, վերջինիս կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամիտ լինելու, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատականը:

Մենք գտնում ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և տեղին հիմք են հանդիսանում մեր աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացնելու համար:

**Եզրակացություն**

Մեր կարծիքով, 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող ԱԲԳ ընկե­րակցության ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվառման հարկային հիմունքի համաձայն [նկարագրեք եկամտահարկի մասին կիրառվող օրենքը]:

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը և բաշխման սահմանափակումը**

Առանց մեր եզրակացությունը ձևափոխելու, մենք ուշադրություն ենք դարձնում ֆինան­սական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրությանը, որի մեջ նկարագրվում է հաշ­ապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են օժանդակելու ԱԲԳ ընկերակցության ղեկավարներին` իրենց եկամտահարկի անհատական հայտարարագրերը պատրաստելու համար: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություն­ները չեն կարող կիրառվել այլ նպատակներով: Մեր եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես ԱԲԳ ընկերակ­ցության և նրա ղեկավարների համար և, բացի նշված ընկերակցությունից և նրա ղեկավարներից, չպետք է բաշխվի այլ ամձանց կամ օգտագործվի նրանց կողմց:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից` կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինան­սական հաշվետվության դրույթների համաձայն (այսինքն` հատուկ նպատակի հիմունք)` այդ կարգավորող մարմնի պահանջներին համապատասխանելու համար: Ղեկավարությունը չուներ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներ ընտրելու հնարավորություն,** * **ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը/շրջանակը հանդիսանում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունք,** * **աուդիտի առաջադրանքների ժամկետներն արտացոլում են ԱՄՍ 210-ի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխա­նա­տվության նկարագրությունը,** * **աուդիտորական եզրակացության բաշխումը և օգտագործումը սահմանափակ չէ,** * **<<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆը վերաբերում է միևնույն ժամանակաշրջանի համար ԱԲԳ ընկերության կողմից ընդհանուր նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորի կողմից հրապարակված աուդիտորական եզրակացությանը:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունն այդ թվականի վերջի դրությամբ, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման հիմնական քաղաքականության սեղմ բնութագիրրը և բացատրական այլ նյութեր: Նշված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության կողմից` Զ կարգավորող նորմի Ֆ Բաժնի ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն:

**Ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[642]](#footnote-642) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Զ կարգավորող նորմի Ֆ Բաժնի ֆինանսական դրույթների համաձայն ֆիանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար[[643]](#footnote-643), ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը ղեկավարության որոշմամբ անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաս­տումը հնարավոր դարձնելու համար, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած աուդիտի վրա, արտահայտել կարծիք վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների մասին: Մենք աուդիտն իրականացրել ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, համաձայն որոնց պետք է համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք` ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյու­րում­ներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտի ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա, ներառյալ` ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ: Ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[644]](#footnote-644) նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի այն ընթացակարգերը կազմելու համար, որոնք տեղին են տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ ընկերության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով[[645]](#footnote-645): Աուդիտը նաև ներառում է ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքա­կանության համապատասխանության, վերջինիս կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամիտ լինելու, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվու­թյունների ընդհանուր ներկայացման գնահատականը:

Մենք գտնում ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և տեղին հիմք են հանդիսանում մեր աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացնելու համար:

**Եզրակացություն**

Մեր կարծիքով, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը) ԱԲԳ ընկերության ֆինան­սական վիճակը` 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցերի հոսքերը` համապատասխանելով Զ կարգավորող նորմի Ֆ Բաժնի ֆինանսական հաշվետվության դրույթներին:

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը**

Առանց մեր եզրակացությունը ձևափոխելու, մենք ուշադրություն ենք դարձնում ֆինան­սական հաշվետվություններին կից X Ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստ­ված են օժանդակելու ԱԲԳ ընկերությանը` համապատասխանելու ԴԵԶ կարգավորողի պահանջներին: Ուստի, ֆինանսական հաշվետվությունները հարմար չեն կիրառվելու այլ նպատակով:

**Այլ խնդիրներ**

ԱԲԳ ընկերությունը պատրաստել է 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին փաթեթ` Ֆինանսական հաշվետվու­թյունների միջազգային ստանդարտներին համապատաս­խան, որոնց հիման վրա մենք ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերի համար 20X2 թվականի մարտի 31-ին հրապարակել ենք առանձին աուդիտորական եզրակացություն:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 805

## ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ – ԱՌԱՆՁԻՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ և ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁԻՆ ՏԱՐՐԵՐԻ, ՀԱՇԻՎՆԵՐԻ ԿԱՄ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները........................................................................ 1-3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..................................................................... 4 **Նպատակը............................................................................................... 5**

**Սահմանումներ......................................................................................... 6**

**Պահանջները**

Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ.... 7-9

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ.. 10

Աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ

կապված նկատառումներ.............................................................................. 11-17

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը..................................................... Ա1-Ա4

Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող

նկատառումները........................................................................................... Ա5-Ա9

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող

նկատառումները....................................................................................... Ա10- Ա14

Աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ

կապված նկատառումներ......................................................................... Ա15-Ա18

Հավելված 1. Ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների օրինակներ

Հավելված 2. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| <<Հատուկ նկատառումներ–առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 805-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200 -ի հետ համատեղ: |

**Ներածություն**

#### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. 100-ից 700 համարներում ներառված աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ները (ԱՄՍ-ներ) կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի նկատմամբ, որոնք անհրաժեշտության դեպքում պետք է հարմարեցվեն այն պայմաններին, երբ կիրառվում են այլ սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատ­մամբ: Սույն ստանդարտն անդրադառնում է առանձին ֆինանսական հաշվետվու­թյան կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտի ընթացքում այդ ԱՄՍ-ների կիրառման հատուկ նկատառումներին: Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվութ­յան առանձին տարրը, հաշիվը կամ հոդվածը կարող է պատրաստվել ընդհանուր կամ հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն: Հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված լինելու դեպքում, աուդիտի նկատմամբ կկիրառվի նաև ԱՄՍ 800[[646]](#footnote-646)-ը (հղում` պար. Ա1-Ա4):
2. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում բաղադրիչի աուդիտորի եզրակացության նկատ­մամբ` հրապարակված որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի նպատակներով առաջադրանքում ներգրավված աշխատա­կազմի խնդրանքով բա­ղադրի­չին վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվութ­յան վերաբերյալ իրականացրած աշխատանքի արդյունք (տես` ԱՄՍ 600)[[647]](#footnote-647):
3. Սույն ստանդարտը չի անտեսում այլ ԱՄՍ-ների պահանջները, այն նաև չի հայտա­րարում, որ անդրադառնում է այն բոլոր հատուկ նկատառումերին, որոնք կարող են տեղին լինել աուդիտի առաջադրանքների պայմաններում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

1. Սույն ստանդարտը կիրառելի է 2009 թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ դրանից հետո առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտի համար: Կոնկրետ ամսաթվի դրությամբ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշիվների կամ հոդված­ների աուդիտի դեպքում, սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2010 թ. դեկտեմբերի 14-ից կամ այդ ամսաթվից հետո պատրաստված այդ տեղեկատվության աուդիտի համար:

### Նպատակը

1. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտի ընթացքում ԱՄՍ-ները կիրառելիս, աուդիտորի նպատակն է պատշաճ ձևով անդրադառնալ հատուկ նկատառումներին, որոնք վերաբերում են`

(ա) աուդիտի առաջադրանքների ստանձմանը,

(բ) այդ առաջադրանքների պլանավորմանը և իրականացմանը, և

գ) առանձին ֆինանսական հաշվետվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվու­թյան առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի վերաբերյալ կարծիքի ձևավոր­մանը և աուդիտորական եզրակացության ներկայացմանը:

### Սահմանումներ

1. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով`

(ա) <<ֆինանսական հաշվետվության տարր>> կամ <<տարր>> նշանակում է <<ֆինանսական հաշվետվության տարր, հաշիվ կամ հոդված>>,

(բ) <<ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտներ>> նշանակում է հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ­ների խորհրդի կողմից հրապարակած Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտներ, և

(գ) առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը ներառում է կից ծանոթագրութ­յուններ: Կից ծանոթագրու­թյունները սովորաբար ներառում են ֆինանսա­կան հաշվետվությանը կամ տարրին վերաբերող հաշվապա­հական հաշվառման հիմնական քաղաքականու­թյան սեղմ բնութագիրը և բացատրական այլ տեղեկատվություն:

### Պահանջները

#### Աուդիտի առաջադրանքները ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*ԱՄՍ-ների կիրառումը*

1. ԱՄՍ 200-ն աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին[[648]](#footnote-648): Առանձին ֆինանսական հաշվետ­վության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, նշված պահանջը կիրառվում է անկախ նրանից, թե արդյոք աուդիտորը ներառված է նաև կազմակերպության ֆինան­սական հաշվետ­վութ­յունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում, թե ոչ: Եթե աուդի­տորը ներառված չէ նաև կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվութ­յուննների ամբողջական փաթեթի աուդիտում, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվե­տվություննների առանձին տարրի աուդիտի անցկա­ցումը ԱՄՍ-ների համաձայն գործնականում հնարավոր է, թե ոչ (հղում` պար. 6):

*Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի կիրառելիությունը*

1. ԱՄՍ 210-ն աուդիտորից պահանջում է որոշել ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվութ­յան հիմունքի կիրառե­լիու­թյունը[[649]](#footnote-649): Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, վերը նշված որոշումը պետք է ներառի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի կիրառումը կհանգեցնի տեղե­կատվության այնպիսի ներկայացման, որը կտրամադրի համապատասխան/տեղին բացահայտումներ` հնարավորություն ընձեռելով նախատեսվող օգտագործող­ներին հասկանալ ֆինանսական հաշվետվությունում կամ տարրում զետեղված տեղե­կատվությունը, ինչպես նաև էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունում կամ տարրում զետեղված տեղեկատվության վրա (հղում` պար. Ա7):

*Եզրակացության ձև*

1. ԱՄՍ 210-ը պահանջում է, որ աուդիտի առաջադրանքի համաձայնեցված պայ­մանները ներառեն աուդիտորի կողմից ներկայացման ենթակա ցանկացած եզրակացության ակնկալվող ձևը[[650]](#footnote-650): Առանձին ֆինանսա­կան հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե արդյոք եզրակացության ակնկալվող ձևը տեղին է տվյալ պայմաններում, թե ոչ (հղում` պար. Ա8-Ա9):

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

1. ԱՄՍ 200-ը սահմանում է, որ ԱՄՍ-ները գրված են ֆինանսական հաշվետվու­թյունների աուդիտի համատեքստում, դրանք անհրաժեշտության դեպքում պետք է հարմարեցվեն այն պայմաններին, երբ կիրառվում են այլ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ[[651]](#footnote-651),[[652]](#footnote-652): Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, աուդիտորն, ըստ անհրաժեշտության, պետք է հարմարեցնի աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ները աուդիտի առաջադրանքների պայմաններին (հղում` պար. Ա10-Ա14):

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ

1. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առան­ձին տարրի վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս և աուդիտորական եզրակացություն ներկայացնելիս, աուդիտորը պետք է կիրառի ԱՄՍ 700-ի[[653]](#footnote-653) պահանջները` դրանք ըստ անհրաժեշտության հարմարեցնելով աուդիտի առաջադրանքի պայմաններին (հղում` պար. Ա15-Ա16):

*Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի և առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ներկայացում*

1. Եթե աուդիտորը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջա­կան փաթեթի աուդիտի առաջադրանքների հետ համատեղ ստանձնում է ներկա­յացնել աուդիտորական եզրակացություն առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի վերաբերյալ, ապա աուդիտորը այդ առաջադրանքներից յուրաքանչյուրի վերաբերյալ պետք է ներկայացնի առանձին եզրակացություն:
2. Աուդիտի եթարկված առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը կարող է հրապարակվել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության ամբողջական փաթեթի հետ միասին: Եթե աուդի­տորը համարում է, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի ներկայացումը էականորեն չի տարբերվում ֆինանսական հաշվետվության ամբողջական փաթեթից, ապա աուդիտորը պետք է դիմի ղեկավարությանը իրավիճակը ճշտելու նպատակով: 15 և 16 պարագրաֆների համաձայն, աուդիտորը նաև պետք է տարբերակի առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ եզրակացությունը ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ ներկայացվող եզրակացությունից: Աուդիտորը չպետք է հրապարակի առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացու­թյունը մինչև չի լուծվում տարբերակման հարցը:

*Ձևափոխված եզրակացությունը, <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆը կամ <<Այլ խնդիրնե>> պարագրաֆը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում*

1. Եթե կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացված եզրակացությունը ձևափոխված է, կամ այդ եզրակացությունը ներառում է <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆ կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի այն ազդեցությունը, որ վերը նշվածները կարող են ունենալ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առան­ձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա: Անհրաժեշտության դեպքում, աուդիտորը պետք է ձևափոխի առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ ներկայացրած եզրակացությունը, կամ աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներառի <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆ կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆ (հղում` պար. Ա17):
2. Եթե աուդիտորի որոշման համաձայն, կազմակերպության ֆինանսական հաշվե­տվությունների ամբողջական փաթեթի` որպես մեկ ամբողջություն, վերաբերյալ անհրաժեշտ է արտահայտել բացասական եզրակացություն կամ հրաժարվել եզրակացություն արտահայտելուց, ապա ԱՄՍ 705-ը աուդիտորին չի թույլատրում վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող առանձին ֆինանսա­կան հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող առանձին տարրի վերաբերյալ նույն աուդիտորական եզրակացությունում ներառել չձևափոխված եզրակացություն[[654]](#footnote-654), քանի որ նման չձևափոխված եզրակացութ­յունը կհակասի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբող­ջա­­կան փաթեթի` որպես մեկ ամբողջություն, վերաբերյալ ներկայացրած բացասական եզրակացությանը կամ եզրակացության հրաժարմանը (հղում` պար. Ա18):
3. Եթե աուդիտորի որոշման համաձայն, կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվու­թյունների ամբողջական փաթեթի` որպես մեկ ամբողջություն, վերաբերյալ անհրա­ժեշտ է արտահայտել բացասական եզրակացություն կամ հրաժարվել եզրակացու­թյուն արտահայտելուց, սակայն այդ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված առանձին տարրի առանձին աուդիտի համատեքստում, աուդիտորն, այնուամե­նայ­նիվ, անհրաժեշտ է համարում այդ տարրի վերաբերյալ արտահայտել չձևափոխված եզրակացություն, ապա աուդիտորը պետք է վարվի այդ կերպ միայն, եթե`

(ա) աուդիտորին օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմով չի արգելվում նման կերպ վարվել,

(բ) այդ եզրակացությունն արտահայտված է աուդիտորական եզրակացութ­յունում, որը չի հրապարակվում բացասական եզրակացություն կամ եզրակացության հրաժարում պարունակող աուդիտորական եզրակա­ցութ­յան հետ միասին, և

(գ) այդ առանձին տարրը չի կազմում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի խոշոր մաս:

1. Աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվություննների ամբողջական փաթեթի առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ չպետք է արտահայտի չձևափոխված եզրակացություն, եթե աուդիտորն արդեն արտահայտել է բացասական եզրակա­ցություն կամ հրաժարվել է արտահայտել եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվու­թյուննների ամբողջական փաթեթի` որպես մեկ ամբողջություն, վերաբերյալ: Նշվածը տեղի է ունենում նույնիսկ, եթե առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը չի հրապարակվում բացասական եզրակացություն կամ եզրակացության հրաժարում պարունակող աուդիտորական եզրակացության հետ միասին: Նշվածի պատճառն այն է, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվու­թյունը համարվում է այդ ֆինանսական հաշվետվությունների խոշոր բաղկացուցիչ մաս:

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ստանդարտի շրջանակները (հղում` պար.Ա18):

Ա1. ԱՄՍ 200-ը սահմանում է <<պատմական ֆինանսական տեղեկատվություն>> տեր­մինը, որպես կոնկրետ կազմակերպությանը վերաբերող ֆինանսական տվյալներով արտահայտված, հիմնականում այդ կազմակերպության հաշապահական հաշվառ­ման համակարգից քաղված, անցյալ ժամանակաշրջաններում տեղի ունեցած տնտե­սական դեպքերի կամ տնտեսական պայմանների կամ անցյալում որոշակի ժամանա­կահատվածում տեղի ունեցած հանգամանքների վերաբերյալ տեղեկատվություն[[655]](#footnote-655):

Ա2. ԱՄՍ 200-ը սահմանում է <<ֆինանսական հաշվետվություններ>> տերմինը, որպես սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության, ներառյալ` կից ծանոթագրություների համակարգված ներկայացում, որոնք նախատեսված են արտացոլել կազմակեր­պու­թյան տնտեսական միջոցները կամ պարտականությունները ժամանակահատվածի որոշակի պահին կամ դրանց փոփոխությունները որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում` ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի համաձայն: Սովորաբար այդ տերմինը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի պահանջներով[[656]](#footnote-656):

Ա3. ԱՄՍ-ները գրված են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքս­տում[[657]](#footnote-657), անհրաժեշտության դեպքում դրանք պետք է հարմարեցվեն այն պայմաններին, երբ կիրառվում են այլ սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ, ինչպիսին է առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը: Սույն ստանդարտի հավելված 1-ը թվարկում է նշված այլ սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության օրինակներ:

Ա4. Ի լրումն սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի, ողջամիտ հավաս­տիացման առաջադրանքն իրականացվում է հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային ստանդարտ (ԵԱՄՍ) 3000-ի համաձայն[[658]](#footnote-658):

#### Աուդիտի առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*ԱՄՍ-ների կիրառում* (հղում` պար. 7)

Ա5. ԱՄՍ 200-ն աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել` ա) վարքագծի համապատասխան պահանջներին, ներառյալ նրանք, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի առաջադրանքների անկախությանը, և բ) աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին: ԱՄՍ 200-ը նաև աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել բոլոր ԱՄՍ-ների բոլոր պահանջներին, բացառությամբ, եթե աուդիտի պայմաններում, մի որևէ ստանդարտ ամբողջությամբ տեղին չէ կամ այդ ստանդարտի որևէ պահանջ պայմանականություն պարունակելու պատճառով տեղին չէ, իսկ այդ պայմանը գոյություն չունի: Բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել չկիրառել որևէ ԱՄՍ-ի համապատասխան պահանջը` իրականացնելով աուդիտի այլընտրանքային ընթացակարգեր այդ նույն պահանջի նպատակին հասնելու համար[[659]](#footnote-659):

Ա6. Համապատասխանումը առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտին վերաբերող ԱՄՍ-ների պահաջներին կարող է գործնականում հնարավոր չլինել, երբ աուդիտորը նաև ներգրավված չէ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում: Նման դեպքերում, աուդիտորը հաճախ չի ունենում այն նույն պատկերացումը կազմակերպության և նրա միջավայրի, ներառյալ` կազմակերպության ներքին վերահսկողության մասին, ինչպիսին ունենում է այն աուդիտորը, որը նաև ներգրավված է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում: Աուդիտորը նաև չի ունենում աուդիտորական ապացույց հաշվապահական հաշվառման գրանցումների կամ հաշվապահական հաշվառման այլ տեղեկատվության ընդհանուր որակի մասին, որը ձեռք կբերվեր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթն աուդիտի ենթարկելիս: Հետևաբար, աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել լրացուցիչ ապացույց` հաշվապահական հաշվառման գրանցումներից ձեռքբերված աուդիտի ապացույցը հաստատելու համար: Ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, որոշ ԱՄՍ-ներ պահանջում են աուդիտի աշխատանքների իրականացում, որը կարող է աուդիտի ենթարկվող տարրի նկատմամբ լինել անհամաչափ: Օրինակ, չնայած ԱՄՍ 570-ի[[660]](#footnote-660) պահանջները հավանական է, որ տեղին լինեն դեբիտորական պարտքերի ժամանակացույցի աուդիտի պայմաններում, սակայն համապատաս­խանեցումը այդ պահանջներին կարող է գործնականում հնարավոր չլինել` հաշվի առնելով աուդիտի պահանջվող ջանքերը: Եթե աուդիտորի որոշմամբ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի իրականացումը ԱՄՍ-ների համաձայն կարող է գործնականում հնարավոր չլինել, ապա աուդիտորը ղեկավարության հետ պետք է քննարկի առաջադրանքի մեկ այլ տեսակի գործնականում ավելի հնարավոր լինելու տարբերակը:

*Ֆինանսակամ հաշվետվության հիմունքի ընդունելի լինելը (հղում` պար. 8)*

Ա7. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը կարող է պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվության այն կիրառելի հիմունքի համաձայն, որը հիմնված է ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը պատրաստելու համար սահմանված ֆինանսական հաշվե­տվու­թյան հիմունքի վրա (օրինակ` Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները): Այդ դեպքում, կիրառելի հիմունքի ընդունելի լինելը կարող է որոշվել նաև հաշվի առնելով, թե արդյոք այն ներառում է նշված հիմունքի` որի վրա հիմնված է, բոլոր պահանջները և արդյոք այդ պահանջները տեղին են առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի ներկայացման համար` համապատասխան բացահայտումներ տրամադրելու նպատակով:

*Եզրակացության ձև* (հղում` պար. 9)

Ա8. Աուդիտորի կողմից ներկայացվող եզրակացության ձևը կախված է ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքից, ինչպես նաև ցանկացած կիրառելի օրենսդրությունից կամ կարգավորող նորմերից[[661]](#footnote-661): ԱՄՍ 700-ի համաձայն[[662]](#footnote-662)`

(ա) ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ չձևափոխված եզրակացություն ներկայացնելիս` աուդիտորական եզրակացությունը, եթե այլ բան չի պահանջվում օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով, կիրառում է հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը`

(i) ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ են ներկայացնում` [ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի] համաձայն, կամ

(ii) ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են իրական և ճշմարիտ պատկեր [ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի] համաձայն, և

(բ) համապատասխանության հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ չձևափոխված եզրա­կացություն ներկայացնելիս` աուդի­տորա­կան եզրակացությունը սահմանում է, որ ֆինանսական հաշվետվութ­յունները, բոլոր էական առւմներով, պատրաստված են [ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի] համաձայն:

Ա9. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի դեպքում, ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը կարող է ուղղակիորեն/բացահայտ չանդրադառնալ ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի ներկայացմանը: Նշվածը կարող է տեղի է ունենալ, երբ ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը հիմնված է ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը պատրաստելու համար սահմանված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի վրա (օրինակ` Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները): Այդ դեպքում, աուդիտորը դիտարկում է, թե արդյոք եզրակացության ակնկալվող ձևը տեղին է ֆինանսական հաշվետվության տվյալ կիրառելի հիմունքի դեպքում: Ստորև ներկայացված են այն գործոնները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտորի որոշման վրա` աուդիտորական եզրակացությունում կիրառել <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացնում է>>, թե <<տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր>> արտահայտությունները`

* արդյոք ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն սահմանափակ է ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի պատրաստման համար,
* արդյոք առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը`
* լիովին համապատասխանում է կոնկրետ ֆինանսական հաշվետվութ­յան կամ կոնկրետ տարրին վերաբերող հիմունքի այդ պահանջներից յուրաքանչյուրին, իսկ ֆինանսական հաշվետվութ­յան կամ տարրի ներկայացումը ներառում է կից ծանոթագրությունները,
* ճշմարիտ ներկայացմանը հասնելու անհրաժեշտության դեպքում, տրա­մադրում է հիմունքով մասնավորապես պահանջվող բացահայտումներից ավել բացահայտումներ, կամ բացառիկ հանգամանքներում, հրաժարվում է հիմունքի որևէ պահանջից:

Եզրակացության ակնկալվող ձևի վերաբերյալ աուդիտորի որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է: Որոշման վրա կարող է ազդել այն, թե արդյոք <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում>> կամ <<տալիս է ճմարիտ և իրական պատկեր>> արտահայտությունների օգտագործումը ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ընդհանուր առմամբ ընդունված է կոնկրետ իրավահամակարգում, թե ոչ:

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրկանացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

Ա10. Յուրաքանչյուր ստանդարտի տեղին լինելը պահանջում է մանրա­կրկիտ/պատշաճ դիտարկում: Նույնիսկ, երբ աուդիտի առարկա է համարվում միայն ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը, աուդիտի միջազ­գային ստանդարտներից միայն ԱՄՍ 240[[663]](#footnote-663)-ը, ԱՄՍ 550[[664]](#footnote-664)-ը և ԱՄՍ 570-ն են, որ, ըստ էության, համարվում են տեղին, քանի որ ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի շրջանակներում տարրը խարդախության, կապակցված կողմի հետ իրականացրած գործարքների կամ անընդհատության սկզբունքի ոչ ճիշտ կիրառման հետևանքով կարող է խեղաթյուրվել:

Ա11. Ի լրումն վերը նշվածի, ԱՄՍ-ները գրված են ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համատեքստում. դրանք պետք է հարմարեցվեն ըստ անհրաժեշտության այն պայմաններում, երբ կիրառվում են առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտում[[665]](#footnote-665): Օրինակ, ֆինան­սական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ ղեկավարության գրավոր հավաստում­ները փոխարինվում են ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի ներկայացման վերաբերյալ գրավոր հավաստումներով` ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի համաձայն:

Ա12. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առան­ձին տարրը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջա­կան փաթեթի հետ միասին աուդիտի ենթարկելիս, ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է օգտագործել որպես կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի մաս ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցը: Այնուհանդերձ, ԱՄՍ-ները աուդիտորից պահանջում են ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի աուդիտը պլանավորել և իրականացնել` հնարավորինս տեղին աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով, որի հիման վրա կկարողանա կազմել իր եզրակացությունը ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի վերաբերյալ:

Ա13. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պարունակում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը, ինչպես նաև այդ ֆինանսական հաշ­վետվությունների բազմաթիվ տարրեր, ներառյալ` դրանց կից ծանոթագրությունները, փոխկապակցված են: Հետևաբար, առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը աուդիտի ենթարկելիս, աուդիտորը կարող է չկարողանալ դիտարկել այդ ֆինանսական հաշվետվությունը կամ տարրը մեկուսացված: Ուստի, աուդիտի նպատակը բավարարելու համար, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ իրականացնել ընթացակարգեր փոխկապակցված հոդվածների նկատմամբ:

Ա14. Ի լրումն նշվածի, առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի գծով որոշված էականությունը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի գծով որոշված էականության հետ համեմատ կարող է լինել ավելի ցածր, որն իր ազդեցությունը կունենա աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետի և չափի, ինչպես նաև չուղղված խեղաթյուրումների գնահատականի վրա:

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ (հղում` պար. 11)

Ա15. ԱՄՍ 700-ը աուդիտորից պահանջում է եզրակացություն կազմելիս գնահատել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են համապատասխան բացահայտումներ նախատեսվող օգտագործողներին հնարավորություն ընձեռելու հասկանալ էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունում զետեղված տեղեկատվության վրա[[666]](#footnote-666): Առանձին ֆինանսական հաշվետվութ­յան կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի դեպքում, անհրաժեշտ է, որ ֆինանսական հաշվետվությունը կամ տարրը, ներառյալ` կից ծանոթագրությունները, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքի պահանջները, տրամադրեն համապատասխան բացահայտումներ հնարավորություն ընձեռելու նախատեսվող օգտագործող­ներին հասկանալ ֆինանսական հաշվետվությունում կամ տարրում զետեղված տեղեկատվությունը, ինչպես նաև էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունում կամ տարրում զետեղված տեղեկատվության վրա:

Ա16. Սույն ստանդարտի հավելված 2-ը պարունակում է առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերա­բեր­յալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ:

*Ձևափոխված եզրակացություն, <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆը կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում* (հղում` պար. 14-15)

Ա17. Նույնիսկ, երբ կազմակերպության ֆինանսակական հաշվետվությունների ամբող­ջական փաթեթի վերաբերյալ ձևափոխված եզրակացությունը, <<Հանգամանքներ լուսաբանող>> պարագրաֆը կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆը չի վերաբերում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությանը կամ աուդիտի ենթարկված տարրին, աուդիտորն այնուամենայնիվ կարող է անհրաժեշտություն համարել անդրադառնալ ձևափոխմանը ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆում, որն, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին է օգտագործողների համար` աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունը կամ տարրը կամ առնչվող աուդիտորական եզրակացությունը հասկանալու համար (տես` ԱՄՍ 706):[[667]](#footnote-667)

Ա18. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում գործառնությունների և դրամական միջոցների արդյունքներին վերաբերող <<եզրակացությունից հրաժարում>>, երբ տեղին է, ինչպես նաև ֆինանսական վիճակի մասին <<չձևափոխված եզրակացություն>> արտահայտությունների կիրառումը թույլ է տրվում, հաշվի առնելով, որ եզրակացությունից հրաժարումը հրապարակվում է գործառնությունների և դրամական միջոցների արդյունքների, այլ ոչ որպես մեկ ամբողջություն համարվող ֆինանսական հաշվետվություների վերաբերյալ[[668]](#footnote-668):

### Հավելված 1

(հղում` պար. Ա3)

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների օրինակներ

* Դեբիտորական պարտքեր, կասկածելի դեբիտորական պարտքերի պահուստավորում, պաշարներ, մասնավոր կենսաթոշակային պլանի հաշվեգրված հատուցումների գծով պարտավորություն, հատկորոշված ոչ նյութական ակտիվների գրանցված արժեք, կամ ապահովագրական պորտֆելում <<կրած, սակայն չգրանցված>> պահանջների գծով պարտավորություն, ներառյալ` կից ծանոթագրություններ,
* դրսից ղեկավարվող ակտիվների ժամանակացույց և մասնավոր կենսաթոշակային պլանի եկամուտ, ներառյալ` կից ծանոթագրություններ,
* զուտ նյութական ակտիվների ժամանակացույց, ներառյալ կից ծանոթագրություններ,
* վարձակալված գույքի վճարումերի ժամանակացույց, ներառյալ կից ծանոթագրու­թյուններ,
* շահույթի մասնակցության կամ աշխատակիցների հատուցումների ժամանակացույց, ներառյալ կից ծանոթագրություներ:

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա16)

#### Առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

* Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորական եզրակացություն` ընդհանուր նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորական եզրակացություն` հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորական եզրակացություն` հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի վերաբերյալ (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` համապատասխանության հիմունք):

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **հաշվապահական հաշվեկշռի աուդիտ (այսինքն` առանձին ֆինանսական հաշվետվություն),** * **հաշվապահական հաշվեկշիռը պատրաստվել է կազմակերպության ղեկա­վարության կողմից` X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվեկշռի պատրաստմանն առնչվող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի պահանջների համաձայն,** * **ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը ճշմարիտ ներկայաց­ման հիմունքն է` կազմված բավարարելու մեծ թվով օգտագործողների ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները,** * **աուդիտի առաջադրանքների պայմաններն արտացոլում են ԱՄՍ 210-ի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը,** * **աուդիտորի որոշմամբ, աուդիտորական եզրակացությունում տեղին է կիրառել <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում>> արտահայտությունը:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման հիմնական քաղաքականության սեղմ բնութագիրրը և բացատրական այլ նյութեր (միասին` <<Ֆինանսական հաշվետվություն>>):

**Ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ ղեկավարության[[669]](#footnote-669) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար` X իրավահամակարգի Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի այն պահանջների համաձայն, որոնք տեղին են նման ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստելիս, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը ղեկավարության որոշմամբ անհրաժեշտ է Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար, որը զերծ է էական խեղաթյուրումներից, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած աուդիտի վրա, արտահայտել կարծիք վերը նշված Ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ: Մենք աուդիտն իրականացրել ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, համաձայն որոնց մենք պետք է համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք` Ֆինանսական հաշվետվությունը էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք/հավաստիացում ձեռք բերելու նպատակով:

Ֆինանսական հաշվետվությունում արտացոլված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց (վկայություն) ձեռք բերելու նպատակով աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա, ներառյալ` Ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ: Ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերության կողմից ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի այն ընթացակարգերը կազմելու համար, որոնք տեղին են տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ ընկերության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով[[670]](#footnote-670): Աուդիտը նաև ներառում է ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, վերջինիս կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների (եթե այդպիսիք կան) խելամիտ լինելու, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվության ընդհանուր ներկայացման գնահատականը:

Մենք գտնում ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը բավարար և տեղին հիմք է հանդիսանում մեր աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացնելու համար:

**Եզրակացություն**

Մեր կարծիքով, 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ Ֆինանսական հաշվետվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը` համապատասխանելով X իրավահամակարգի Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի այն պահանջներին, որոնք տեղին են նման ֆինանսական հաշվետվություն պատրաստելիս:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **դրամական միջոցների մասին հաշվետվության/դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի մասին հաշվետվության աուդիտ (այսինքն` առանձին ֆինանսական հաշվետվություն),** * **ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվել է կազմակերպության ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման դրամական միջոցների մուքերի և ելքերի/դրամարկղային հիմունքի համաձայն` աևձագանքելով կրեդիտորի խնդրանքին ներկայացնելու տեղեկատվություն դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ: Ղեկավարությունն ունի ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների ընտրություն,** * **ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը ճշմարիտ ներկայացման հիմունքն է` կազմված բավարարելու առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները[[671]](#footnote-671),** * **աուդիտորի որոշմամբ, աուդիտորական եզրակացությունում տեղին է կիրա­ռել <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում>> արտահայ­տությունը,** * **աուդիտորական եզրակացության բաշխումը կամ օգտագործումը սահմանափակ չէ:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա համար, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման հիմնական քաղաքականության սեղմ բնութագիրրը և բացատրական այլ նյութեր (միասին` <<Ֆինանսական հաշվետվություն>>): Ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվել է ղեկավարության կողմից կիրառելով հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքը` ինչպես նկարագրված է X ծանոթագրությունում:

**Ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ ղեկավարության[[672]](#footnote-672) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքի համաձայն: Պատասխանատվության շրջնակները ներառում են նաև տվյալ պայմաններում Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման համար հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքի կիրառելի լինելու ղեկավարության որոշումը, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողությունը, որը ղեկավարության որոշմամբ անհրաժեշտ է Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար, որը զերծ է էական խեղաթյուրումներից, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած աուդիտի վրա, արտահայտել կարծիք Ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ: Մենք աուդիտն իրականացրել ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, համաձայն որոնց մենք պետք է համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք` Ֆինանսական հաշվետվությունը էական խեղաթյու­րումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Ֆինանսական հաշվետվությունում արտացոլված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա, ներառյալ` ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ: Ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերության կողմից ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի այն ընթացակարգերը կազմելու համար, որոնք տեղին են տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ ընկերության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Աուդիտը նաև ներառում է ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքա­կանության համապատասխանության, վերջինիս կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների (եթե այդպիսիք կան) խելամիտ լինելու, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվության ընդհանուր ներկայացման գնահատականը:

Մենք գտնում ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը բավարար և տեղին հիմք է հանդիսանում մեր աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացնելու համար:

**Եզրակացություն**

Մեր կարծիքով, ֆինանսական հաշվետվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում ԱԲԳ ընկերության դրամական միջոցների մուտքերն ու ելքերը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա համար` համապատասխանելով X ծանոթագրությունում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքին:

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունք**

Առանց մեր եզրակացությունը ձևափոխելու, ուշադրություն ենք դարձնում ֆինանսական հաշվետվությանը կից X ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշվապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվել է XYZ կրեդիտորին տեղեկատվություն տրամադրելու նպատակով, ուստի հաշվետվությունը չի կարող կիրառվել մեկ այլ նպատակով:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **ապահովագրական պորտֆելում <<կրած, սակայն չգրանցված>> պահանջների գծով պարտավորության աուդիտ (այսինքն` ֆինանսական հաշվետվության տարր, հաշիվ կամ հոդված),** * **ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստվել է կազմակերպության ղեկավա­րու­թյան կողմից` կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն` այդ կարգավորողի ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները բավարարելու համար: Ղեկավարությունը չունի ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների ընտրություն,** * **ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը համապատաս­խանության հիմունքն է` կազմված բավարարելու առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները[[673]](#footnote-673),** * **աուդիտի առաջադրանքների պայմաններն արտացոլում են ԱՄՍ 210-ի ֆինան­սական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխա­նատվության նկարագրությունը,** * **աուդիտորական եզրակացության բաշխումը սահմանափակ է:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ապահովագրական ընկերության <<կրած, սակայն չգրանցված>> պահանջների գծով պարտավորության ժամանակացույցը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ (այսուհետ` <<Ժամանակացույց>>): Ժամանակացույցը պատրաստվել է ղեկավարության կողմից հիմնվելով` [նկարագրեք կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթները]:

**Ժամանակացույցի նկատմամբ ղեկավարության[[674]](#footnote-674) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Ժամանակացույցի պատրաստման համար` համաձայն [նկարագրեք կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթները], ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը ղեկավարության որոշմամբ անհրաժեշտ է Ժամանակացույցի պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար, որը զերծ է էական խեղաթյուրում­ներից, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած աուդիտի վրա, արտահայտել կարծիք Ժամանակացույցի վերաբերյալ: Մենք աուդիտն իրականացրել ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, համաձայն որոնց մենք պետք է համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք` Ժամանակացույցը էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Ժամանակացույցում արտացոլված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում: Ընթացակարգերի ընտրությունը հիմնված է աուդիտորի դատողության վրա, ներառյալ` Ժամանակացույցի էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը, անկախ նրանից դրանք առաջացել են խարդախության կամ սխալի հետևանքով, թե ոչ: Ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերության կողմից Ժամանակացույցի պատրաստման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի այն ընթացակարգերը կազմելու համար, որոնք տեղին են տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ ընկերության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Աուդիտը նաև ներառում է ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապա­տաս­խանության, վերջինիս կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների (եթե այդպիսիք կան) խելամիտ լինելու, ինչպես նաև Ժամանակացույցի ընդհանուր ներկայացման գնահատականը:

Մենք գտնում ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը բավարար և տեղին հիմք է հանդիսանում մեր աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացնելու համար:

**Եզրակացություն**

Մեր կարծիքով, 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ապահովագրական ընկերության <<կրած, սակայն չգրանցված>> պահանջների գծով պարտավորության Ժամանակացույցում ներկայացված ֆինանսական տեղեկատ­վությունը բոլոր էական առումներով պատրաստված է` [նկարագրեք կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթները] համապատասխան:

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունք և բաշխման սահմանափակում**

Առանց մեր եզրակացությունը ձևափոխելու, ուշադրություն ենք դարձնում Ժամանակացույցին կից X ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշվապա­հական հաշվառման հիմունքը: Ժամանակացույցը պատրաստվել է օժանդակելու ԱԲԳ ապահովագրական ընկերությանը ԴԵԶ կարգավարող մարմնի պահանջները բավարարելու համար, ուստի Ժամանակացույցը չի կարող կիրառվել մեկ այլ նպատակով: Մեր եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես ԱԲԳ ապահովագրական ընկերության և ԴԵԶ կարգավորող մարմնի համար և բացի նշված ընկերությունից և կարգավորողից չպետք է բաշխվի այլ կողմերին:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

**ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 810**

**ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅԱՆ ՆԿԱՏՄԱՄԲ ԿԻՐԱՌՎՈՂ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ**

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները....................................................................... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.................................................................. 2

**Նպատակները** ....................................................................................... 3

**Սահմանումներ**........................................................................................ 4

**Պահանջները**

Առաջադրանքի ստանձնում. ..................................................................... 5-7

Ընթացակարգերի բնույթը......................................................................... 8

Եզրակացության ձևը................................................................................ 9-11

Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների

վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող

աշխատանքների և դեպքերի ժամկետը.................................................... 12-13

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն....................................................................................... 14-19

Բաշխման կամ օգտագործման սահմանափակում, կամ ծանուցում ընթերցող-

ներին հաշվապահական հաշվառման հիմունքի մասին.................................. 20

Համեմատություններ..................................................................................... 21-22

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտորական

ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվություն.............................................. 23

Այլ տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում.................................................................................... 24

Աուդիտորի կապակցում.......................................................................... 25-26

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Առաջադրանքի ստանձնում..................................................................... Ա1-Ա7

Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների

հասանելիության գնահատում................................................................. Ա8

Եզրակացության ձևը.............................................................................. Ա9

Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների

վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող

աշխատանքների և դեպքերի ժամկետը.................................................... Ա10

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական

եզրակացություն...................................................................................... Ա11-Ա15

Համեմատություններ.............................................................................. Ա16-Ա17

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտո-

րական ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվություն........................... Ա18

Այլ տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում................................................................................... Ա19

Աուդիտորի կապակցում......................................................................... Ա20

Հավելված Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| <<Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջադրանքներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-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) անդրադառնում է ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից քաղված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նույն աուդիտորի կողմից ներկայացվող աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջադրանքին վերաբերող աուդիտորի պատասխանատվությանը:

**Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

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

**Նպատակը**

1. Աուդիտորի նպատակներն են`

(ա) որոշել` արդյոք տեղին է ստանձնել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելու առաջադրանքը, և

(բ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացութ­յան հետ կապված առաջադրանքը ստանձնելու դեպքում`

1. ձևավորել կարծիք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ` հաշվի առնելով ձեռքբերված ապացույցի հիման վրա եզրակացություն­ների գնահատականը, և
2. հստակորեն արտահայտել այդ կարծիքը գրավոր եզրակացության միջոցով, որտեղ նկարագրվում է նաև նշված եզրակացության համար ծառայած հիմքերը:

**Սահմանումներ**

1. ԱՄՍ-ների նպատակներով, ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ իմաստները`

(ա) կիրառված չափանիշներ` չափանիշներ, որոնք կիրառվում են ղեկավարության կողմից` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելիս,

(բ) աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններ` աուդիտորի կողմից ԱՄՍ-ների համաձայն ստուգված ֆինանսական հաշվետվու­թյունները[[675]](#footnote-675), որոնց հիման վրա կազմվում են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները,

(գ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ` ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներից ստացված սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը պարունա­կում է ավելի քիչ մանրամասներ քան ֆինանսական հաշվետվությունները` միաժամանակ տրամադրելով կազմակերպության տնտեսական միջոցների կամ պարտականու-թյունների համակարգված ներկայացումը տվյալ պահի համար, կամ դրանցում կատարված փոփոխությունները տվյալ ժամանակա - հատվածի համար[[676]](#footnote-676), որը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվությունների տրամադրած տեղեկություններին: Տարբեր իրավահամակարգերում սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվությունը նկարագրելու համար կարող են օգտագործվել տարբեր տերմիններ:

**Պահանջները**

**Առաջադրանքի ստանձնում**

1. Աուդիտորը պետք է ստանձնի սույն ստանդարտի համաձայն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայաց­նելու առաջադրանքը միայն, եթե աուդիտորը ներգրավված է եղել ԱՄՍ-ների համաձայն այն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի գործընթացում, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները (հղում` պար. Ա1):
2. Նախքան ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելու առաջադրանքի ստանձնումը, աուդիտորը պետք է (հղում` պար. Ա2).

(ա) որոշի` արդյոք կիրառված չափանիշներն ընդունելի են, թե ոչ (հղում` պար. Ա63-Ա7),

(բ) ձեռք բերի ղեկավարության համաձայնությունն առ այն, որ վերջինս ընդունում և հասկանում է իր պատասխանատվությունը ստորև նշվածների նկատմամբ`

1. ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում կիրառված չափանիշների համաձայն,
2. աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություն­ների հասանելիություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ների նախատես­վող օգտագործողներին` առանց անհարկի դժվարության (կամ, եթե օրենքով կամ կարգավորող նորմերով նախատեսվում է, որ աուդիտո­րական ստուգում անցած ֆինանսա­կան հաշվետվությունները չպետք է հասանելի լինեն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատես­վող օգտագործող­ներին և սահմանվում ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունների պատրաստման չափանիշները, ապա ամփոփ ֆինանսա­կայն հաշվետվություններում օրենքի կամ կարգավորող նորմի նկարագրում), և
3. ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ներառում ցանկացած այն փաստաթղթում, որը պարունակում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և նշում, որ աուդիտորը ներկայացրել է եզրակացություն դրանց վերաբերյալ,

(գ) ղեկավարության հետ համաձայնեցնի ամփոփ ֆինանսական հաշվտեվու­թյունների վերաբերյալ ներկայացվող եզրակացության ձևը (տես` պարագրաֆ 9-11):

1. Եթե աուդիտորի որոշմամբ կիրառված չափանիշներն անընդունելի են կամ, որ ինքն ի վիճակի չէ ստանալ պարագրաֆ 6(բ) կետում սահմանված ղեկավարության համաձայնեցումը, ապա աուդիտորը չպետք է ստանձնի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելու առաջադրանքը, եթե դա չի պահանջվում օրենքով կամ կարգավորող նորմերով: Օրենքի կամ կարգավորող նորմերի համաձայն իրականացված առաջադրանքը չի համապա­տասխանում սույն ստանդարտին: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է հատկորոշի, որ առաջադրանքն իրականացվել է սույն ԱՄՍ-ի համաձայն: <<Առաջադրանքի պայմաններ>> բաժնում աուդիտորը նշված փաստի վերաբերյալ պետք է ներկայացնի համապատասխան բացատրություն: Աուդիտորը պետք է նաև որոշի այն, թե ինչ­պի­սի ազդեցություն կունենա նշված փաստն այն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առաջադրանքի վրա, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:

**Ընթացակարգերի բնույթը**

1. Աուդիտորը պետք է իրականացնի ստորև նշված ընթացակարգերը և ցանկացած այլ ընթացակարգ, որոնք, ըստ աուդիտորի, անհրաժեշտ են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը հիմք ծառայեցնելու համար`

(ա) գնահատել` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով բացահայտում են իրենց ամփոփ լինելու բնույթը և հատկորոշում/սահմանում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները,

(բ) այն դեպքում, երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ուղեկցվում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներով, գնահատել` արդյոք դրանք հստակորեն նկարագրում են`

1. ումից և որտեղից կարելի է ձեռք բերել աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները, կամ
2. օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը, համաձայն որոնց աուդիտո­րական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություն­ները չպետք է հասանելի լինեն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատես­վող օգտագործողներին և համաձայն որոնց սահմանվում են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման չափանիշները,

(գ) գնահատել` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով բացահայտում են կիրառված չափանիշները,

(դ) համեմատել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութունները աուդիտորա­կան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայաց­ված առնչվող տեղեկատվության հետ` որոշելու` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունները համապատասխանում են աուդի­տորա­կան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններում ներկա­յաց­­ված առնչվող տեղեկատվու­թյանը կամ կարող են ենթադրվել այդ տեղեկատվությունից,

(ե) գնահատել` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կիրառված չափանիշների համաձայն,

(զ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակի շրջանակներում, գնահատել` արդյոք դրանք պարունակում են անհրաժեշտ տեղեկատ­վութ­յուն և պաշաճ ձևով կիրառում են համակցության սկզբունքը` կոնկրետ պայմաններում ապակողմնորոշիչ տեղեկատվություն չներկայացնելու համար,

(է) գնահատել` արդյոք աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններն հասանելի են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութ­յուների նախատեսվող օգտագործողներին` առանց անհարկի դժվարության, եթե օրենքով կամ կարգավորող նորմերով չի նախատես­վում, որ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ները չպետք է հասանելի լինեն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութ­յունների նախատեսվող օգտագործողներին և սահմանվում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման չափանիշները (հղում` պար. Ա8):

**Եզրակացության ձևը**

1. Երբ աուդիտորը որոշում է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություների վերաբերյալ չձևափոխված եզրակացություն արտահայտելը տեղին է, ապա աուդիտորի եզրակացությունը պետք է, եթե այլ բան չի պահանջվում օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով, կիրառի ստորև նշված արտահայտություններից որևէ մեկը (հղում` պար. Ա9).

(ա) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններին` [կիրառված չափանիշների] համաձայն, կամ

(բ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները հանդիսանում են աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը` [կիրառված չափանիշների] համաձայն:

1. Եթե օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով սահմանվում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության բառային արտահայտությունները, որոնք տարբերվում են պարագրաֆ 9-ում նկարագրված արտահայտություններից, ապա աուդիտորը պետք է`

(ա) կիրառի պարագրաֆ 8-ում նկարագրված ընթացակարգերը և ցանկացած այլ ընթացակարգ, որն անհրաժեշտ է աուդիտորին հնարավորություն ընձեռելու սահմանված եզրակացությունն արտահայտելու համար, և

(բ) գնահատի` հնարավոր է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ճիշտ չընկալվի դրանց օգտագործողների կողմից, եթե այո, արդյոք անհրաժեշտ է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել լրացուցիչ բացատրություն հնարավոր ճիշտ չընկալումը մեղմացնելու նպատակով:

1. Եթե պարագրաֆ 10(բ) կետի դեպքում, աուդիտորը որոշում է, որ ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ բացատրության ներառումը չի կարող մեղմացնել հնարավոր ճիչտ չընկալումը, ապա աուդիտորը չպետք է ստանձնի առաջադրանքը, եթե օրենսդրու­թյամբ կամ կարգավորող նորմերով չի պահանջվում նման կերպ վարվել: Օրենսդրու­թյան կամ կարգավորող նորմերի համաձայն իրականացրած առաջադրանքը չի համապատաս­խանում սույն ստանդարտին: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է սահմանի, որ առաջադրանքն իրականացվել է սույն ստանդարտին համապատաս­խան:

**Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող աշխատանքների և դեպքերի ժամկետը**

1. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցության (հրապարակման) ամսաթիվը կարող է լինել ավելի ուշ քան աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացու­թյան (հրապարակման) ամսաթիվը: Նման դեպքերում, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պետք է սահմանի, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները և աուդիտորական ստու­գում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող տեղի ունեցած դեպքերի ազդեցությունները, որոնք կարող են պահանջել աուդիտորկան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտում կամ բացահայտում այդ հաշվետվություններում (հղում` պար. Ա10):

1. Աուդիտորը կարող է իրազեկ դառնալ գոյություն ունեցող փաստերի մասին աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, որոնց մասին աուդիտորը նախկինում տեղյակ չէր: Նման դեպքերում, աուդիտորը չպետք է հրապարակի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցու­թյունը, մինչև աուդիտորի կողմից աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նշված փաստերի դիտարկումը ԱՄՍ 560-ի[[677]](#footnote-677) համաձայն չի ավարտվել:

**Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ**

*Աուդիտորական եզրակացության տարրերը*

1. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի ստորև նշված տարրերը`[[678]](#footnote-678) (հղում` պար. Ա15).

(ա) անվանումը, որտեղ հստակորեն նշվում է, որ եզրակացությունը ներ­կա­­յաց­վում է անկախ աուդիտորի կողմից (հղում` պար. Ա11),

(բ) հասցեատերը (հղում` պար. Ա12),

(գ) ներածական պարագրաֆ, որը`

1. սահմանում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց վերա­բերյալ աուդիտորի կողմից ներկայացվում է եզրակացությունը, ներառյալ` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկ­ված յուրաքանչյուր հաշվետվության անվանումը (հղում` պար. Ա13),
2. սահմանում է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները,
3. վկայակոչում է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվե­տվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացութ­յունը, այդ եզրակացության ամսաթիվը, և, 17-18 պարագրաֆների համաձայն, այն փաստը, որ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված եզրակացություն,
4. եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտո­րական եզրակացության ամսաթիվն ավելի ուշ է քան աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություն-ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, սահմանում է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները և աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություն-ները չեն արտացոլում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսկան հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող դեպքերի ազդեցությունները, և
5. հրապարակում` նշելով, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ները չեն պարունակում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվու­թյունների պատրաստման ընթացքում կիրառված ֆինանսական հաշվե­տվու­թյան հիմունքով պահանջվող բոլոր բացահայտումները և, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցումը չպետք է փոխարինի աուդիտորա­կան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցմանը,

(դ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարութ­յան[[679]](#footnote-679) պատասխանատվության նկարագրությունը` բացատրելով, որ ղեկավարությունը[[680]](#footnote-680) պատասխանատու է կիրառված չափանիշների համաձայն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,

(ե) հրապարակում, որ աուդիտորը պատասխանատու է արտահայտել եզրակացու­թյուն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ` հիմնվելով սույն ստանդարտով պահանջվող ընթացակարգերի վրա,

(զ) պարագրաֆ` հստակորեն ներկայացնելով եզրակացությունը (տես` պարագրաֆներ 9-11),

(է) աուդիտորի ստորագրությունը,

(ը) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում` պար. Ա14),

(թ) աուդիտորի հասցեն:

1. Եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հասցեատերը չի հանդիսանում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նույն հասցեատերը, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի մեկ այլ հասցեատեր կիրառելու տեղին լինելը (հղում` պար. Ա12):
2. Աուդիտորը պետք է հրապարակի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ոչ ուշ քան (հղում` պար. Ա14).

(ա) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավականաչափ ու հաապատասխան ապացույց, որը հիմք է հանդիսանում եզրակացություն արտա­հայտելու համար, ներառյալ այն, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են, իսկ համապատասխան իրավասություն ունեցողները հավաստիացրել են դրանց նկատմամբ իրենց պատասխանատվությունը, և

(բ) աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը:

*Եզրակացության ձևափոխումները, <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆը կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆը աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում (հղում` պար. Ա15).*

1. Երբ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է վերապահումով եզրակացու­թյուն, <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆ կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆ, սակայն աուդիտորը բավարարված է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համապատասխանում են աուդիտո­րական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններին կամ հանդիսանում են դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը` կիրառված չափանիշների համաձայն, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը` ի լրումն պարագրաֆ 14-ում թվարկված տարրերի, պետք է.

(ա) սահմանի, որ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է վերապահումով եզրակացություն, <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆ կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆ, և

(բ) նկարագրի`

(i) աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացությունում դրանց վերաբերյալ վերապահումով եզրակացություն արտահայտելու կամ ներկայացված <<Հանգամանքները լուսաբանող>> պարագրաֆի կամ <<Այլ խնդիրներ>> պարագրաֆի հիմքը, և

(ii) դրանց ազդեցությունը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, եթե առկա է:

1. Երբ աուդիտորական ստուգում անացած ֆինանսական հաշվետվութունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է բացասական եզրակացություն կամ եզրակացությունից հրաժարում, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը` ի լրումն պարագրաֆ 14-ում թվարկված տարրերի, պետք է`

(ա) սահմանի, որ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է բացասական եզրակացություն կամ եզրակացությունից հրաժարում,

(բ) նկարագրի նշված բացասական եզրակացության կամ եզրակացութ­յունից հրաժարման հիմքը, և

(գ) սահմանի, որ բացասական եզրակացության կամ եզրակացությունից հրաժար­ման արդյունքում, ամփոփ ֆինանսական ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն արտահայտելը տեղին չէ:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված եզրակացություն**

1. Եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն համապատասխանում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվու­թյուններին կամ չեն հանդիսանում դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը` կիրառված չափանիշների համաձայն, իսկ ղեկավարությունը չի համաձայնում կատարել անհրաժեշտ փոփոխություններ, ապա աուդիտորը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ պետք է արտահայտի բացասական եզրակացություն (հղում` պար. Ա15):

**Բաշխման կամ օգտագործման սահմանափակում, կամ ծանուցում ընթերցողներին հաշվապահական հաշվառման հիմունքի մասին**

1. Երբ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացության բաշխումը կամ օգտագործումը սահմանափակ է, կամ այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ընթերցողներին ծանուցում է, որ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ հիմունքի համաձայն, ապա աուդիտորը պետք է ներառի նման սահմանափակում ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում կամ այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիոտարական եզրակացությունում ծանուցի ընթերցողներին այդ մասին:

**Համեմատություններ**

1. Եթե աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պարու­նակում են համեմատություններ, իսկ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ոչ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք նման բացթողումը խելամիտ է առաջադրանքի պայմաններում: Աուդիտորը պետք է որոշի ոչ խելամիտ բացթողման ազդեցությունը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացության վրա (հղում` պար. Ա16):
2. Եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են համեմատու­թյուններ, որոնք զեկուցվել են մեկ այլ աուդիտորի կողմից, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը նաև պետք է ներառի այն խնդիրները, որոնք ԱՄՍ 710-ն աուդիտորից պահանջում է ներառել աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացութ­յունում[[681]](#footnote-681) (հղում` պար. Ա17):

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտորական ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվություն**

1. Աուդիտորը պետք է գնահատի` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտորական ստուգում չանցած որևէ լրացուցիչ տեղեկա­տվություն հստակ տարբերակված է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններից, թե ոչ: Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ կազմակերպության կողմից աուդիտորական ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումը հստակ չի տարբե­րակված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններից, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի ղեկավարությանը փոխել աուդիտորական ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումը: Եթե ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորի խնդրանքը, ապա աուդիտորը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերա­բերյալ աուդիտորական եզրակացությունում պետք է բացատրի, որ աուդիտորական եզրակացությունը չի անդրադառնում նշված տեղեկատվությանը (հղում` պար. Ա18):

**Այլ տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում**

1. Աուդիտորը պետք է ընթերցի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարու­նա­կող փաստաթղթում ներառված այլ տեղեկատվությունը և առնչվող աուդիտորական եզրակացությունը` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ների հետ էական անհա­մա­­պատասխանությունները, եթե այդպիսիք կան, հատկորոշելու նպատակով: Եթե այլ տեղեկատվությունն ընթերցելիս աուդիտորը հատկորոշում է էական անհամապա­տասխանություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունների կամ այլ տեղեկատվության վերանայման անհրաժեշտությունը: Եթե այլ տեղեկատվությունն ընթերցելիս աուդիտորը իրազեկ է դառնում փաստի ակնհայտ և էական խեղաթյուրմանը, ապա աուդիտորը այդ հարցը պետք է քննարկի ղեկավարության հետ (հղում` պար. Ա19):

**Աուդիտորի կապակցում**

1. Եթե աուդիտորը իրազեկ է դառնում, որ կազմակերպությունը ծրագրում է ամրագրել, որ աուդիտորը ներկայացրել է աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, սակայն չի ծրագրում ներառել առնչվող աուդիտո­րա­կան եզրակացությունը, աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է պահանջի ներառել աուդիտորական եզրակացությունը փաստաթղթում: Եթե ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորի պահանջը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի և իրականացնի համապատասխան այլ միջոցառումներ, որոնք նախագծված են կանխելու ղեկավարությանը անտեղի աուդիտորին այդ փաստաթղթի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններին կապակցելու համար (հղում` պար. Ա20):
2. Աուդիտորը կարող է ներգրավված լինել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելու գործընթացում, սակայն ներգրավված չլինել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելու գործընթացում: Եթե աուդիտորը տեղեկանում է, որ կազմակերպությունը ծրագրում է փաստաթղթում հայտարարություն ներառել` վկայակոչելու աուդիտորին և նշելու, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները քաղված են աուդիտորի կողմից ստուգված ֆինանսական հաշվետվություններից, ապա աուդիտորը պետք է ընդունի վերը նշված վկայակոչումը/հիշատակումը, եթե`

(ա) այն կատարված է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվե­տվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համատեքստում, և

(բ) կազմակերպության կողմից արված հայտարարությունը տպավորություն չի ստեղծում, որ աուդիտորը եզրակացությունը ներկայացրել է ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Եթե վերը նշված <<ա>> և <<բ>> կետերը չեն բավարարվում, ապա աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է պահանջի փոխել հայտարարությունը այդ կետերին բավարարելու համար կամ չվկայակոչել աուդիտորին վերը նշված փաստաթղթում: Որպես այլընտրանք, կազմակերպությունը կարող է աուդիտորին առաջադրել ներկայացնել աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ և ներառել առնչվող աուդիտորական եզրակացությունը փաստաթղթում: Եթե ղեկավարությունը չի փոխում հայտարարությունը, ինչպես նաև հրաժարվում է հանել աուդիտորին կատարված հղումը կամ ներառել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթում, ապա աուդիտորը պետք է տեղեկացնի ղեկավարությանը վկայակոչման վերաբերյալ իր անհամաձայնության մասին` որոշելով և իրականացնելով այլ համապատասխան միջոցառումներ, որոնք նախագծված են կանխելու ղեկավարությանը անտեղի աուդիտորին վկայակոչելու համար (հղում` Ա20):

\*\*\*

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

**Առաջադրանքի ստանձնում** (հղում` պար. 5-6)

Ա1. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, որոնցից քաղվում են ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունները, աուդիտորին տրամադրում է անհրաժեշտ տեղեկա­տվու­թյուն` վերջինիս, համաձայն սույն ստանդարտի, ազատելու ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունների հետ կապված պատասխանատվությունից: Սույն ստանդարտի կիրառումը չի տրամադրում բավականաչափ ու համապատասխան ապացույց, որի վրա կարող է հիմնվել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացությունը, եթե աուդիտորը աուդիտորական ստուգման չի ենթարկել նաև այն ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:

Ա2. Ղեկավարության համաձայնությունը պարագրաֆ 6-ում նկարագրված խնդիրների շուրջ կարող է վկայել վերջինիս կողմից առաջադրանքի պայմանների գրավոր ընդունումը:

*Չափանիշներ* (հղում` պարագրաֆ 6ա))

Ա3. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ենթադրում է ղեկավարության կողմից այն տեղեկատվության որոշումը, որն անհրաժեշտ է արտացոլել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում, այնպես որ դրանք բոլոր էական առումներով համապատասխանեն աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններին կամ նեկայացնեն դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը: Հաշվի առնելով, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններն իրենց բնույթով պարունակում են համակցված տեղեկատվություն և սահմանափակ բացահայտում, ավելանում է ռիսկը, որ դրանք չեն պարունակի անհարժեշտ տեղեկատվություն` կոնկրետ պայմաններում ապակողմնորոշիչ չլինելու համար: Ռիսկն ավելանում է, երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար սահմանված չափանիշներ առկա չեն:

Ա4. Ստորև նշված են այն գործոնները, որոնք կարող են ազդել կիրառված չափանիշների ընդունելի լինելու աուդիտորի որոշման վրա`

* կազմակերպության բնույթը,
* ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը,
* ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողների տեղեկատվական կարիքները, և
* արդյոք կիրառված չափանիշները հանգեցնում են այնպիսի ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունների, որոնք պայմաններում ապակողմնորոշիչ չեն:

Ա5. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման չափանիշները կարող են սահմանվել ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված կազմակեպության կողմից կամ էլ օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով: Ինչպես ԱՄՍ 210-[[682]](#footnote-682) ում բացատրված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, նման այլ բազմաթիվ դեպքերում աուդիտորը կարող է ենթադրել, որ նման չափանիշներն ընդունելի են:

Ա6. Երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար սահման­ված չափանիշներ առկա չեն, չափանիշները կարող են մշակվել ղեկավարու­թյանկողմից, օրինակ` հիմնվելով կոնկրետ ճյուղում առկա փորձի վրա: Չափանիշները, որոնք ընդունելի են պայմաններում կհանգեցնեն այնպիսի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնք`

(ա) պատշաճ ձևով բացահայտում են իրենց ամփոփ բնույթը և հատկորոշում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները,

(բ) ումից և որտեղից կարելի է ձեռք բերել աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները, կամ, եթե օրենսդրությամբ կամ կարգավո­րող նորմերով նախատեսված է, որ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինան­սական հաշվետվությունները չպետք է հասանելի լինեն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագոր­ծող­ներին և դրանցով սահման­վում են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման այդ օրենսդրության կամ կարգովորող նորմերի չափանիշները,

(գ) պատշաճ ձևով բացահայտում են կիրառված չափանիշները,

(դ) համապատասխանում են աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված առնչվող տեղե­կատ­վությանը կամ կարող են ենթադրվել այդ տեղեկատվությունից, և

(ե) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակի շրջանակներում, պարունակում են անհրաժեշտ տեղեկատվություն և պաշաճ ձևով կիրառում են համակցության սկզբունքը` կոնկրետ պայմաններում ապակողմնորոշիչ տեղեկատվություն չներկայացնելու համար:

Ա7. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ բնույթի պատշաճ բացահայ­տումը և աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների հատկորոշումը, ինչպես շված է պարագրաֆ Ա6 (ա) կետում, կարող է, օրինակ ներկայացվել համապատասխան վերնագրի կիրառմամբ, օրինակ` <<20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությմաբ ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից պատրաստված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ>>:

**Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների հասանելիության գնահատում** (հղում` պար. 8(է))

Ա8. Աուդիտորի գնահատականը` արդյոք աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսա­կան հաշվետվությունները հասանելի են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողներին առանց անհարկի դժվարության կրում է ստորև նշված գործոնների ազդեցությունը, ինչպես օրինակ արդյոք`

* ամփոփ ֆինանսական հաշետվությունները հստակ նկարագրում են ումից կամ որտեղից կարելի է ձեռք բերել աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները,
* աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները հասա­նելի են հանրությանը, կամ
* ղեկավարությունը սահմանել է գործընթաց, համաձայն որի ամփոփ ֆինանսա­կան հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողները կարող են ազատ ձեռք բերել աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվու­թյունները:

**Եզրակացության ձև** (հղում` պար. 9)

Ա9. Հիմք ընդունելով պարագրաֆ 8-ում նկարագրված ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում ձեռք բերված ապացույցի գնահատականը, այն կարծիքը, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված եզրակացությունը տեղին է, հնարավորություն է տալիս աուդիտորին արտահայտել եզրակացություն ներառելով պարագրաֆ 9-ում նշված արտահայտություններից որևէ մեկը: Աուդիտորի որոշումը, թե արտահայտություններից որ մեկին պետք է նախապատվությունը տալ կախված է կոնկրետ իրավահամակարգում ընդհանուր ընդունված փորձից:

**Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեյալ աուդիտորական եզրակացությանն հաջորդող աշխատանքների և դեպքերի ժամկետ** (հղում` պար. 12)

Ա10. Պարագրաֆ 8-ում նկարագրված ընթացակարգերը հաճախ իրականացվում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում կամ անմիջապես դրանից հետո: Երբ աուդիտորն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ իր եզրակացությունը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ավարտից հետո, ապա աուդիտորից չի պահանջվում է ձեռք բերել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույց աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ կամ զեկուցել այն դեպքերի հետևանքների մասին, որոնք տեղի են ունեցել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթվից հետո` հաշվի առնելով, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները քաղված են աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից և չեն թարմացվում:

**Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ**

*Աուդիտորական եզրակացության տարրերը*

**Անվանում** (հղում` պար. (14(ա))

Ա11. Անվանում` հատկորոշելով, որ եզրակացությունը ներկայացվում է անկախ աուդիտորի կողմից, օրինակ` <<Անկախ աուդիտորի եզրակացություն>> անվանումը հաստատում է, որ աուդիտորը բավարարել է ակախությանը վերաբերող վարքագծի բոլոր համա­պատասխան պահանջները, համաձայն որի անկախ աուդիտորի եզրակացությունը տարբերակվում է այլ կողմերի կողմից թողարված եզրակացություններից:

**Հասցեատեր** (հղում` պար. 14(բ), 15)

Ա12. Գործոնները, որոնք հաշվի է առնում աուդիտորը գնահատելու ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հասցեատիրոջ համապատասխան լինելը ներառում են առաջադրանքի պայմանները, կազմակերպության բնույթը և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը:

**Ներածական պարագրաֆ** (հղում` պար. 14(գ)(i))

Ա13. Երբ աուդիտորը տեղյակ է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառ­վելու են այլ տեղեկատվություն պարունակող փաստաթղթում, ապա աուդիտորը կարող է դիտարկել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյու էջի վրա նշել էջերի թիվը, եթե ներկայացման ձևը թույլ է տալիս այդպես վարվել: Նշված մոտեցումը օգնում է ընթերցողներին հատկորոշել (իդենտիֆիկացնել), ճանաչել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց վերաբերում է աուդիտորկան եզրակացությունը:

**Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը** (հղում` պար. 14(ը),16)

Ա14. Որպեսզի համապատասխան իրավասություն ունեցող անձը կամ անձինք եզրակաց­նեն, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են և ստանձնեն դրանց նկատմամբ իրենց պատասխանատվությունը, կախված է առաջադրանքի պայմաններից, կազմակերպության բնույթից և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների նպատակից:

**Ցուցադրական օրինակներ** (հղում` պար. 14, 17-18,19)

Ա15. Սույն ստանդարտին կից հավելվածը պարունակում է ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ, որոնք`

(ա) պարունակում են չձևափոխված եզրակացություններ,

(բ) քաղված են աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվու­թյուններից, որոնց վերաբերյալ աուդիտորն արտահայտել է ձևափոխված եզրակացություններ, և

(գ) պարունակում են ձևափոխված եզրակացություն:

**Համեմատություններ** (հղում` պար. 21-22)

Ա16. Եթե աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշետվությունները պարունա­կում են համեմատություններ, ենթադրվում է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունները նույնպես կարող են ունենալ համեմատություններ: Համեմատությունները աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են դիտվել որպես համապատասխան թվեր կամ համեմատական ֆինանսական տեղեկատվութ­յուն: ԱՄՍ 710-ում նկարագրվում է, թե ինչպես է այդ տարբերությունն ազդում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցու­թյան վրա, ներառյալ, մասնավորապես` այլ աուդիտորների առկայության դեպքում, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններն աուդիտի են ենթարկել նախորդ ժամանակաշրջանում:

Ա17. Հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել աուդիտորին որոշելու` արդյոք համեմատությունների բացթողումը խելամիտ է, թե ոչ, ներառում են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների բնույթը և նպատակը, կիրառված չափանիշները, ինչպես նաև ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողների տեղեկատվական կարիքները:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտորական ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվություն** (հղում` պար.23)

Ա18. ԱՄՍ 700-[[683]](#footnote-683) ը պարունակում է պահանջներ և ցուցումներ, որոնք պետք է կիրառվեն, երբ աուդիտորական ստուգում չանցած լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացվում է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություն­ների հետ, որոնք ըստ անհրաժեշտության հարմարեցվելով պայմաններին, պարագրաֆ 23-ի պահանջը կիրառելիս կարող են լինել օգտակար:

**Այլ տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում** (հղում` պար. 24)

Ա19. ԱՄՍ 720-ը[[684]](#footnote-684) պարունակում է պահանջներ և ցուցումներ, որոնք վերաբերում են աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվութ­յուններ պարունակող փաստաթղթում ներառված այլ տեղեկատվության և առնչվող աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը, ինչպես նաև փաստերի էական անհամապա­տասխանություններին և էական շեղումներին արձագանքելուն: Պայմաններում ըստ անհրաժեշտության հարմարեցվելով` դրանք պարագրաֆ 24-ի պահանջը կիրառելիս կարող են լինել օգտակար:

**Աուդիտորի կապակցում** (հղում` պար. 25-26)

Ա20. Այլ համապատասխան միջոցառումները, որոնք կարող են իրականացվել աուդիտորի կողմից, երբ ղեկավարությունը հրաժարվում է կատարել աուդիտորի պահանջը, ներառում են նախատեսվող օգտագործողներին, հայտնի այլ երրորդ կողմի օգտագործողներին աուդիտորին անտեղի հիշատակելու մասին տեղեկացնելը: Աուդիտորի կողմից համապատասխան գործողությունների իրականացումը պայմա­նա­վորված է աուդիտորին օրենքով վերապահված իրավունքերից և պարտակա­նություններից: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել հայցել իրավական օգնություն:

**Հավելված**

(հղում` պար. Ա15)

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորական եզրակացություն` սահմանված չափանիշների համաձայն պատրաստված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխ­ված եզրակացություն: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթիվն ավելի ուշ է քան այն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորկան եզրակացության հրապարակման ամսաթիվը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:
* Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորական եզրակացություն` ղեկավարության կողմից մշակված չափանիշների համաձայն պատրաստված և պատշաճ ձևով ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտորի որոշման համաձայն` կիրառված չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում: Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված եզրակացություն:
* Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորական եզրակացություն` ղեկավարության կողմից մշակված չափանիշների համաձայն պատրաստված և պատշաճ ձևով ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտորի որոշման համաձայն` կիրառված չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում: Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է վերապահումով եզրակացություն:
* Ցուցադրական օրինակ 4. Աուդիտորական եզրակացություն` ղեկավարության կողմից մշակված չափանիշների համաձայն պատրաստված և պատշաճ ձևով ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտորի որոշման համաձայն` կիրառված չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում: Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է բացասական եզրակացություն:
* Ցուցադրական օրինակ 5. Աուդիտորական եզրակացություն` սահմանված չափանիշների համաձայն պատրաստված ամփոփ ֆիաննսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված եզրակացություն: Աուդիտորի որոշման համաձայն` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված եզրակացություն արտահայտելը հնարավոր չէ:

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված եզրակացություն,** * **ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ առկա են սահմանված չափանիշներ,** * **ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցության հրապարակման ամսթիվն ավելի ուշ է քան այն ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթիվը, որոնցից քաղված են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Ներկայացված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ԱԲԳ ընկերության ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, այդ տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունները և կից ծանոթագրությունները` քաղված ԱԲԳ ընկերության 20X1թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից: Մենք այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել են չձևափոխված աուդիտորական եզրակացություն: Այդ ֆինանսական հաշվետվությունները և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր եզրակացությանն հաջորդող ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետևանքները:

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆիանսական հաշվետվության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտորկան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցումը (ընկալումը) չի փոխարինում ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցմանը:

**Ամփոփ ֆիանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[685]](#footnote-685) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ պատրաստման համար` [նկարագրել սահմանված չափանիշները] համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած ընթացակարգերի վրա, արտահայտել եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` աուդիտի միջազգային ստանդարտ 810 <<Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջադրանքներ>> ստանդարտին համապատասխան:

**Եզրակացություն**

Մեր կածիքով 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից քաղված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համահունչ են այդ ֆինանսական հաշվետվություններին (կամ դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումն են)` [նկարագրեք սահմանված չափանիշները] համաձայն:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված եզրակացություն,** * **չափանիշները մշակված են ղեկավարության կողմից և պատշաճ ձևով բացահայտված են X ծանոթագրությունում: Աուդիտորի որոշման համաձայն, չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Ներկայացված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ԱԲԳ ընկերության ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, այդ տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունները և կից ծանոթագրությունները` քաղված ԱԲԳ ընկերության 20X1թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից: Մենք այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել են չձևափոխված աուդիտորական եզրակացություն[[686]](#footnote-686):

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆիանսական հաշվետվության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտորկան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցումը չի փոխարինում ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցմանը:

**Ամփոփ ֆիանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[687]](#footnote-687) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ պատրաստման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած ընթացակարգերի վրա, արտահայտել եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` աուդիտի միջազգային ստանդարտ 810 <<Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջադրանքներ>> ստանդարտին համապատասխան:

**Եզրակացություն**

Մեր կածիքով 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից քաղված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համահունչ են այդ ֆինանսական հաշվետվություններին X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է վերապահումով եզրակացություն,** * **չափանիշները մշակված են ղեկավարության կողմից և պատշաճ ձևով բացահայտված են X ծանոթագրությունում: Աուդիտորի որոշման համաձայն, չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Ներկայացված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ԱԲԳ ընկերության ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունները և կից ծանոթագրությունները` քաղված ԱԲԳ ընկերության 20X1թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվե­տվություններից:[[688]](#footnote-688) Մենք այդ հաշվետվություն­ների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք վերապահումով աուդիտորական եզրակացություն (տես` ստորև): Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆիանսական հաշվետվության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտորկան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցումը չի փոխարինում ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցմանը:

**Ամփոփ ֆիանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[689]](#footnote-689) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ պատրաստման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած ընթացա­կար­գերի վրա, արտահայտել եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ` աուդիտի միջազգային ստանդարտ 810 <<Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջադրանքներ>> ստանդարտին համապատասխան:

**Եզրակացություն**

Մեր կածիքով 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններից քաղված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համահունչ են այդ ֆինանսական հաշվետվություններին (կամ դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումն են)` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն: Այնուհանդերձ, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են սխալներ այնքանով, որքանով, որ դրանք նկատվում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններում:

Աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած սխալները նկարագրված է 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացության վերապահումով եզրակացության մեջ: Վերապահումով եզրակացության պատճառն այն է, որ ընկերության պաշարներն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվապահական հաշվեկշռում հաշվառված են xxx գումարով: Ղեկավարությունը պաշարները չի սահմանել ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի նվազագույնով, այլ դրանք սահմանել է միայն ինքնարժեքով, որը հակասում է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին: Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ, եթե ղեկավարությունը պաշարները սահմաներ ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի նվազագույնով, xxx գումարի չափով կպահանջվեր պաշարների արժեքի իջեցում մինչև դրանց իրացման զուտ արժեքը: Հետևաբար, վաճառքի (իրացման) արժեքը կբարձրանար xxx գումարով, իսկ շահութահարկը, զուտ եկամուտը և բաժնետերերի սեփական կապիտալը կնվազեր xxx, xxx և xxx գումարով, համապատասխանաբար: Մեր որակավորված աուդիտորական եզրակացությունը, սահմանում է, որ նկարագրված խնդրի հետևանքներից բացի, այդ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (*տալիս են իրական և ճշմարիտ պատկեր)* 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը և դրա ֆինանսական արդյունքների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունններն այդ տարվա համար` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջզգային ստանդարտների համաձայն:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 4.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է բացասական եզրակացություն,** * **չափանիշները մշակված են ղեկավարության կողմից և պատշաճ ձևով բացահայտված են X ծանոթագրությունում: Աուդիտորի որոշման համաձայն, չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Ներկայացված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ԱԲԳ ընկերության ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, այդ տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունները և կից ծանոթագրությունները` քաղված ԱԲԳ ընկերության 20X1թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվե­տվու­­թյուններից[[690]](#footnote-690):

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտում­ները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆիանսական հաշվետվության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների ընթերցումը չի փոխարինում ԱԲԳ ընկերության աուդիտորա­կան ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցմանը:

**Ամփոփ ֆիանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[691]](#footnote-691) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ պատրաստման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած ընթացակարգերի վրա, արտահայտել եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` աուդիտի միջազգային ստանդարտ 810 <<Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջա­դրանքներ>> ստանդարտին համապատասխան:

**Եզրակացությունից հրաժարում**

20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում, ԱԲԳ ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ մենք արտահայտել են բացասական աուդիտորական եզրակացություն: Բացասական եզրակացություն արտահայտելու համար հիմք է ծառայել [նկարագրել բացասական աուդիտորական եզրակացության հիմքը]: Մեր կողմից արտահայտած բացասական աուդիտորական եզրակացությունը սահմանում է, որ [նկարագրել բացասական աուդիտորական եզրակացությունը]:

Հիմք ընդունելով վերը նշված խնդրի կարևորությունը, տեղին չէ արտահայտել եզրակացություն ԱԲԳ ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 5.**  **Պայմանները ներառում են հետևյալը`**   * **աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված եզրակացություն,** * **ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ առկա են սահմանված չափանիշներ,** * **աուդիտորի որոշման համաձայն, հնարավոր չէ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել չձևափոխված եզրակա­ցություն:** |

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

[Համապատասխան հասցեատերը]

Ներկայացված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ԱԲԳ ընկերության ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, այդ տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունները և կից ծանոթագրությունները` քաղված ԱԲԳ ընկերության 20X1թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվե­տվություններից: Մենք այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել են չձևափոխված աուդիտորական եզրակացություն[[692]](#footnote-692):

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆիանսական հաշվետվության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցումը չի փոխարինում ԱԲԳ ընկերության աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցմանը:

**Ամփոփ, աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[693]](#footnote-693) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ պատրաստման համար` [նկարագրել սահմանված չափա­նիշները] համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է, հիմնվելով մեր կողմից իրականացրած ընթացակարգերի վրա, արտահայտել եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերա­բերյալ` աուդիտի միջազգային ստանդարտ 810 <<Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նկատմամբ կիրառվող առաջա­դրանքներ>> ստանդարտին համապատասխան:

**Բացասական եզրակացության հիմքը**

[Նկարագրել այն խնդիրը, որի արդյունքում ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն համապատասխանում աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններին (կամ չեն համարվում դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը)` սահմանված չափանիշների համաձայն:]

**Բացասական եզրակացություն**

Մեր կածիքով, հիմք ընդունելով <<Բացասական եզրակացության հիմք>> պարագրաֆում քննարկված խնդրի կարևորությունը, վերը հիշատակված ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն համապատասխանում ԱԲԳ ընկերու­թյան 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվություններին (կամ չեն համարվում դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը)` [նկարագրել սահմանված չափանիշները] համաձայն:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

***(հավելվածը խմբ., լրաց. 14.09.17 N 1121-Ն)***

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՇԽԱՏԱԿԱԶՄԻ

ՂԵԿԱՎԱՐ Դ. ՍԱՐԳՍՅԱՆ

1. ԱՀՄՍԽ-ի վարքագիրք, Սահմանումներ [↑](#footnote-ref-1)
2. ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>> և ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> [↑](#footnote-ref-2)
3. Տես, օրինակ , ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> և ԱՄՍ 240-ի <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> 43 պարագրաֆը: [↑](#footnote-ref-3)
4. ԱՄՍ–ներում միայն <<հրաժարում>> տերմինն է օգտագործվում: [↑](#footnote-ref-4)
5. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 8(գ). [↑](#footnote-ref-5)
6. ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>, պարագրաֆ 6(ա). [↑](#footnote-ref-6)
7. ԱՄՍ 800, <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>>, պարագրաֆ 8. [↑](#footnote-ref-7)
8. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ). [↑](#footnote-ref-8)
9. Տես՝ պարագրաֆ Ա57. [↑](#footnote-ref-9)
10. Որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև երաշխավորման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>: [↑](#footnote-ref-10)
11. ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 2. [↑](#footnote-ref-11)
12. ISQC 1, պարագրաֆներ 20-25. [↑](#footnote-ref-12)
13. ԱՄՍ 220, պարագրաֆներ 9-12. [↑](#footnote-ref-13)
14. ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>, պարագրաֆներ 7-9 [↑](#footnote-ref-14)
15. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 13, ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 11, ԱՄՍ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>>, պարագրաֆներ 10-11, և 16. [↑](#footnote-ref-15)
16. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 18. [↑](#footnote-ref-16)
17. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 8. [↑](#footnote-ref-17)
18. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 9: [↑](#footnote-ref-18)
19. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 7-17: [↑](#footnote-ref-19)
20. ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>> [↑](#footnote-ref-20)
21. ԱՄՍ 540, << Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ >> և ԱՄՍ 700 << Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում >>, պարագրաֆ 12. [↑](#footnote-ref-21)
22. ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-10. [↑](#footnote-ref-22)
23. ԱՄՍ 330, ԱՄՍ 500, ԱՄՍ 520, <<Վերլուծական ընթացակարգեր>>, ԱՄՍ 530, <<Աուդիտորական ընտրանք>> [↑](#footnote-ref-23)
24. ԱՄՍ 550, <<Կապակցված կողմեր>> [↑](#footnote-ref-24)
25. ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> [↑](#footnote-ref-25)
26. ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>> [↑](#footnote-ref-26)
27. ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>> [↑](#footnote-ref-27)
28. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-28)
29. ԱՄՍ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 9. [↑](#footnote-ref-29)
30. ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>> պարագրաֆ 13. [↑](#footnote-ref-30)
31. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 12. [↑](#footnote-ref-31)
32. ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>: [↑](#footnote-ref-32)
33. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-33)
34. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> [↑](#footnote-ref-34)
35. ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>> [↑](#footnote-ref-35)
36. ԱՄՍ 706. [↑](#footnote-ref-36)
37. Տես նաև ԱՄՍ 700 ստանդարտը << Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում >>, պարագրաֆ 43. [↑](#footnote-ref-37)
38. <<Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային շրջանակը>>, պարագրաֆ 17: [↑](#footnote-ref-38)
39. ԱՄՍ 220, պարագրաֆներ 9-11. [↑](#footnote-ref-39)
40. <<Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային շրջանակը>>, պարագրաֆ 17(բ)(ii). [↑](#footnote-ref-40)
41. ԱՄՍ 800, <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>> պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-41)
42. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա2. [↑](#footnote-ref-42)
43. ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>> պարագրաֆներ 10-11. [↑](#footnote-ref-43)
44. ԱՄՍ 580, պարագրաֆ Ա26. [↑](#footnote-ref-44)
45. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ Ա46. [↑](#footnote-ref-45)
46. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա51 և հավելված 1 [↑](#footnote-ref-46)
47. Հաջորդող պարագրաֆներում աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ցանկացած հիշատակում պետք է ընկալվի որպես աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ համապատասխան փաստաթուղթ: [↑](#footnote-ref-47)
48. ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ 3-9. [↑](#footnote-ref-48)
49. ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 15, ներառում է գնահատման պահանջ, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով են հիշատակում կամ նկարագրում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը: [↑](#footnote-ref-49)
50. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 20. [↑](#footnote-ref-50)
51. Նամակում նշված հասցեատերերն ու հղումները պետք է համապատասխանեն առաջադրանքի պայմաններին` ներառյալ համապատասխան իրավական դաշտը: Կարևոր է, որ հղում արվի համապատասխան անձանց. տես` պարագրաֆ Ա21: [↑](#footnote-ref-51)
52. Նամակի տեքստում հիշատակված <<դուք>>, <<մենք>>, <<ղեկավարություն>>, <<կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք>> և <<աուդիտոր>> բառերը կարող են օգտագործվել կամ փոփոխվել` տվյալ պայմաններում նպատակահարմար ձևով: [↑](#footnote-ref-52)
53. Օգտագործել տվյալ պայմաններին համապատասխան տերմինաբանությունը [↑](#footnote-ref-53)
54. կամ, նպատակահարմարության դեպքում, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը` համաձայն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների>>: [↑](#footnote-ref-54)
55. ՈՎՄՍ1, << Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն >>, պարագրաֆ 11: [↑](#footnote-ref-55)
56. <<Աուդիտի ղեկավար>>, <<Ընկերության ղեկավար>> և <<Ընկերություն>> հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ներկայացնեն հանրային ոլորտում կիրառվող համարժեք հասկացությունները: [↑](#footnote-ref-56)
57. ԱՄՍ 620, << Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը >>, պարագրաֆ 6(ա). սահմանում է <<աուդիտորի փորձագետ>> տերմինը: [↑](#footnote-ref-57)
58. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6. [↑](#footnote-ref-58)
59. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 27(ա). [↑](#footnote-ref-59)
60. ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-60)
61. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 33 [↑](#footnote-ref-61)
62. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 9(գ) [↑](#footnote-ref-62)
63. ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> պարագրաֆ 41: [↑](#footnote-ref-63)
64. ԱՄՍ 230, պարագրաֆներ 14-16. [↑](#footnote-ref-64)
65. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>> [↑](#footnote-ref-65)
66. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> [↑](#footnote-ref-66)
67. ԱՄՍ 240, << Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ >> [↑](#footnote-ref-67)
68. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 48 [↑](#footnote-ref-68)
69. ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 11. [↑](#footnote-ref-69)
70. ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆներ 15-17. [↑](#footnote-ref-70)
71. 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. [↑](#footnote-ref-71)
72. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 2. [↑](#footnote-ref-72)
73. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 10: [↑](#footnote-ref-73)
74. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 4(ե). [↑](#footnote-ref-74)
75. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-75)
76. ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>> [↑](#footnote-ref-76)
77. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 22 [↑](#footnote-ref-77)
78. ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>> [↑](#footnote-ref-78)
79. ԱՄՍ 560, <<Հետագա դեպքեր>> պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-79)
80. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-80)
81. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 45 [↑](#footnote-ref-81)
82. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ Ա54 [↑](#footnote-ref-82)
83. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 47 [↑](#footnote-ref-83)
84. ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ Ա61 [↑](#footnote-ref-84)
85. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>: [↑](#footnote-ref-85)
86. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-86)
87. ԱՄՍ 200, “Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների”, պարագրաֆ Ա51: [↑](#footnote-ref-87)
88. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա51: [↑](#footnote-ref-88)
89. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-89)
90. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10: [↑](#footnote-ref-90)
91. ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-24: [↑](#footnote-ref-91)
92. ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-92)
93. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25: [↑](#footnote-ref-93)
94. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5: [↑](#footnote-ref-94)
95. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 6: [↑](#footnote-ref-95)
96. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 32: [↑](#footnote-ref-96)
97. ԱՄՍ 230, “Աուդիտի փաստաթղթավորումը”, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6: [↑](#footnote-ref-97)
98. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28: [↑](#footnote-ref-98)
99. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա 47: [↑](#footnote-ref-99)
100. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 23, և ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>: [↑](#footnote-ref-100)
101. ԱՄՍ 260, պարագրաֆներ Ա1 և Ա8, որտեղ քննարկվում է, թե ում հետ է աուդիտորը հաղորդակցվում, երբ կառավարման համակարգը հստակ սահմանված չէ: [↑](#footnote-ref-101)
102. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա48: [↑](#footnote-ref-102)
103. ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>, պարագրաֆ 9: [↑](#footnote-ref-103)
104. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 25: [↑](#footnote-ref-104)
105. ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>: [↑](#footnote-ref-105)
106. ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>: [↑](#footnote-ref-106)
107. ՀՄԴ Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագիրքը տրամադրում է ուղեցույց առկա աուդիտորին փոխարինող աուդիտորի կողմից հաղորդակցության վերաբերյալ: [↑](#footnote-ref-107)
108. ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>: [↑](#footnote-ref-108)
109. ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 38: [↑](#footnote-ref-109)
110. 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: [↑](#footnote-ref-110)
111. ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> պարագրաֆ 5. [↑](#footnote-ref-111)
112. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա51. [↑](#footnote-ref-112)
113. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-113)
114. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 11: [↑](#footnote-ref-114)
115. ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-115)
116. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> պարագրաֆներ 7-8. [↑](#footnote-ref-116)
117. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11, և պարագրաֆ Ա6. [↑](#footnote-ref-117)
118. ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆ 38: [↑](#footnote-ref-118)
119. ԱՄՍ 800 <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>>, պարագրաֆ 11: [↑](#footnote-ref-119)
120. ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>, պարագրաֆ 4: [↑](#footnote-ref-120)
121. ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-121)
122. ԱՄՍ 265, *Ներքին հսկողության համակարգում թերությունների հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց և ղեկավարությանը* [↑](#footnote-ref-122)
123. ԱՄՍ 230, *Աուդիտի փաստաթղթավորումը*, 8-11-րդ պարագրաֆներ, պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-123)
124. Ինչպես նկարագրված է «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*» ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ա63 պարագրաֆում, այս համատեքստում հաստատման պատասխանատվություն ունենալը նշանակում է ունենալ լիազորություն եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի բաղկացուցիչ բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրություննները, պատրաստվել են։ [↑](#footnote-ref-124)
125. ԱՄՍ 315 (վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով* [↑](#footnote-ref-125)
126. ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ․ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ՝ բաղադրիչ հանդիսացող միավորի աուդիտորների աշխատանքը),* պարագրաֆ 49 [↑](#footnote-ref-126)
127. ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը, պարագրաֆ 10* [↑](#footnote-ref-127)
128. ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը*  [↑](#footnote-ref-128)
129. ԱՄՍ 320, *Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման ընթացքում* [↑](#footnote-ref-129)
130. ԱՄՍ 620, *Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը* [↑](#footnote-ref-130)
131. ԱՄՍ 610 (վերանայված), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործում*, պարագրաֆ 18 և ԱՄՍ 610 (վերանայված 2013), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործում,* պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-131)
132. ԱՄՍ 701, 9-10-րդ պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-132)
133. ԱՄՍ 705, (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում* [↑](#footnote-ref-133)
134. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-134)
135. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-135)
136. ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-136)
137. ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք,* պարագրաֆ 25 (դ) [↑](#footnote-ref-137)
138. ԱՄՍ 701, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-138)
139. ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ*, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-139)
140. ԱՄՍ 720 (վերանայված), Աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության հետ կապված, պարագրաֆ 18(ա) [↑](#footnote-ref-140)
141. ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆներ 46 և Ա63 [↑](#footnote-ref-141)
142. ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ 41 [↑](#footnote-ref-142)
143. ԱՄՍ 300, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*, պարագրաֆ Ա13 [↑](#footnote-ref-143)
144. ԱՄՍ 220, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ որակի հսկողություն*, 19-22-րդ պարագրաֆներ, Ա23-Ա32-րդ պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-144)
145. ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան*, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-145)
146. *ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք, բաժին 290․39–49, որոնք անդրադառնում են անկախության պահանջների խախտումներին։* [↑](#footnote-ref-146)
147. ԱՄՍ 265, պարագրաֆ 9 և պարագրաֆ Ա14 [↑](#footnote-ref-147)
148. ԱՄՍ 315 (վերանայված), պարագրաֆ Ա77 [↑](#footnote-ref-148)
149. ՈՎՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն* [↑](#footnote-ref-149)
150. ԱՄՍ 540, *Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և կից բացահայտումները* [↑](#footnote-ref-150)
151. ԱՄՍ 315-ը, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆներ 4 և 12: [↑](#footnote-ref-151)
152. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-152)
153. ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>: [↑](#footnote-ref-153)
154. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 12: Պարագրաֆներ Ա60-Ա65-ը տալիս են ուղեցույց աուդիտին առնչվող վերահսկողության վերաբերյալ: [↑](#footnote-ref-154)
155. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա66: [↑](#footnote-ref-155)
156. ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-156)
157. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 14: [↑](#footnote-ref-157)
158. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ Ա21: [↑](#footnote-ref-158)
159. ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>, պարագրաֆ 22-28: [↑](#footnote-ref-159)
160. ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 41: [↑](#footnote-ref-160)
161. ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-161)
162. ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>> պարագրագներ 12-13 [↑](#footnote-ref-162)
163. ԱՄՍ 220 պարագրաֆներ 9-11 [↑](#footnote-ref-163)
164. ԱՄՍ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> պարագրաֆներ 9-13 [↑](#footnote-ref-164)
165. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>> [↑](#footnote-ref-165)
166. ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> [↑](#footnote-ref-166)
167. ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>պարագրաֆներ 8-11, և պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-167)
168. ԱՄՍ 220 պարագրաֆներ 12-13 [↑](#footnote-ref-168)
169. 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: [↑](#footnote-ref-169)
170. ԱՄՍ 220 պարագրաֆներ 15-17 [↑](#footnote-ref-170)
171. ԱՄՍ 510 <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ>> [↑](#footnote-ref-171)
172. ԱՄՍ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>> [↑](#footnote-ref-172)
173. ԱՄՍ 600 <<Հատուկ նկատառումներ` խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը (ներառյալ բաղադրիչների աուդիտորների աշխատանքը)>> պարագրաֆներ 21-23 ¨ 40 (g) [↑](#footnote-ref-173)
174. <<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 զննումը, գնահատումն ու մոնիտորինգը>>: [↑](#footnote-ref-174)
175. ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-175)
176. ԱՄՍ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>> [↑](#footnote-ref-176)
177. ԱՄՍ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 12-24 [↑](#footnote-ref-177)
178. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-178)
179. ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-179)
180. ԱՄՍ 250 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-180)
181. ԱՄՍ 550 <<Կապակցված կողմեր>> [↑](#footnote-ref-181)
182. ԱՄՍ 550, պարագրաֆ Ա7 [↑](#footnote-ref-182)
183. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> [↑](#footnote-ref-183)
184. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ Ա2-Ա3 [↑](#footnote-ref-184)
185. ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> [↑](#footnote-ref-185)
186. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 15 և 21 [↑](#footnote-ref-186)
187. ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 25-27 [↑](#footnote-ref-187)
188. ԱՄՍ 265 <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 7 [↑](#footnote-ref-188)
189. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-189)
190. ԱՄՍ 300 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆներ 7 և 9 [↑](#footnote-ref-190)
191. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28 [↑](#footnote-ref-191)
192. ԱՄՍ 450 <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> [↑](#footnote-ref-192)
193. Օրինակ, 2001թ. ապրիլին Միջազգային Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտների Խորհրդի կողմից ընդունված <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստաման և ներկայացման շրջանակը>> նշում է, որ շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների համար, քանի որ ներդրողները կազմակերպությանը ռիսկային կապիտալի տրամադրողներն են, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների տրամարդրումը ըստ նրանց պահանջների կբավարարի նաև շատ այլ օգտագործողների կարիքները, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են բավարարել: [↑](#footnote-ref-193)
194. ԱՄՍ 450 պարագրաֆ Ա16. [↑](#footnote-ref-194)
195. ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6 [↑](#footnote-ref-195)
196. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 11. [↑](#footnote-ref-196)
197. ԱՄՍ 200 պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-197)
198. ԱՄՍ 200 պարագրաֆ 13(գ) [↑](#footnote-ref-198)
199. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումներիմիջոցով>> [↑](#footnote-ref-199)
200. ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> [↑](#footnote-ref-200)
201. ԱՄՍ 450. [↑](#footnote-ref-201)
202. ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> [↑](#footnote-ref-202)
203. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>: [↑](#footnote-ref-203)
204. ԱՄՍ 230,<<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-204)
205. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-205)
206. ԱՄՍ 530 <<Աուդիտորական ընտրանք>> [↑](#footnote-ref-206)
207. ԱՄՍ 520 <<Վերլուծական ընթացակարգեր>> [↑](#footnote-ref-207)
208. ԱՄՍ 500 <<Աուդիտորական ապացույցներ>> [↑](#footnote-ref-208)
209. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-209)
210. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>> [↑](#footnote-ref-210)
211. ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> [↑](#footnote-ref-211)
212. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-212)
213. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-213)
214. ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-214)
215. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 4 և Ա2-Ա3 [↑](#footnote-ref-215)
216. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-216)
217. [առաջարկվող] ՀԱՄՍ <<Հավաստիացման հաշվետվություն երրորդ կողմ հանդիսացող սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ>>: [↑](#footnote-ref-217)
218. 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 [↑](#footnote-ref-218)
219. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-219)
220. ԱՄՍ 265 <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 9-10 [↑](#footnote-ref-220)
221. ԱՄՍ 265, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-221)
222. ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆներ 10-11 [↑](#footnote-ref-222)
223. ԱՄՍ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>> [↑](#footnote-ref-223)
224. ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> պարագրաֆ 7 [↑](#footnote-ref-224)
225. տես ծանոթագրություն 3 [↑](#footnote-ref-225)
226. ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>> պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-226)
227. ԱՄՍ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> պարագրաֆներ Ա1-Ա6 [↑](#footnote-ref-227)
228. ԱՄՍ 530 <<Աուդիտորական ընտրանք>> պարագրաֆներ 14-15 [↑](#footnote-ref-228)
229. ԱՄՍ 530 պարագրաֆներ 5(գ)-(դ) [↑](#footnote-ref-229)
230. ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-230)
231. ԱՄՍ 320, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-231)
232. 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: [↑](#footnote-ref-232)
233. ԱՄՍ 720 <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>> [↑](#footnote-ref-233)
234. ԱՄՍ 240 պարագրաֆ 35 [↑](#footnote-ref-234)
235. ԱՄՍ 260 պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-235)
236. ԱՄՍ 260 պարագրաֆ 16(գ)(ii) [↑](#footnote-ref-236)
237. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>: [↑](#footnote-ref-237)
238. ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>: [↑](#footnote-ref-238)
239. ԱՄՍ 520, <<Վերլուծական ընթացակարգեր>>: [↑](#footnote-ref-239)
240. ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>: [↑](#footnote-ref-240)
241. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-241)
242. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 9: [↑](#footnote-ref-242)
243. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 5: [↑](#footnote-ref-243)
244. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 26: [↑](#footnote-ref-244)
245. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա35: [↑](#footnote-ref-245)
246. ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>>: [↑](#footnote-ref-246)
247. ԱՄՍ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>>: [↑](#footnote-ref-247)
248. ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>: [↑](#footnote-ref-248)
249. ԱՄՍ 520, պարագրաֆ 5(ա). [↑](#footnote-ref-249)
250. ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-250)
251. ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը>>, պարագրաֆ 7: [↑](#footnote-ref-251)
252. ԱՄՍ 530, <<Աուդիտորական ընտրանք>>: [↑](#footnote-ref-252)
253. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 11: [↑](#footnote-ref-253)
254. ԱՄՍ 330, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>>: [↑](#footnote-ref-254)
255. ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>: [↑](#footnote-ref-255)
256. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>: [↑](#footnote-ref-256)
257. ՄՍ 600, <<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>>: [↑](#footnote-ref-257)
258. ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը>>: [↑](#footnote-ref-258)
259. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 22-23. [↑](#footnote-ref-259)
260. ԱՄՍ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> պարագրաֆ Ա48. [↑](#footnote-ref-260)
261. ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 13. [↑](#footnote-ref-261)
262. ԱՄՍ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>> [↑](#footnote-ref-262)
263. ԱՄՍ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>: [↑](#footnote-ref-263)
264. ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> պարագրաֆ 41: [↑](#footnote-ref-264)
265. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-265)
266. ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>: [↑](#footnote-ref-266)
267. ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>>: [↑](#footnote-ref-267)
268. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա5: [↑](#footnote-ref-268)
269. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31: [↑](#footnote-ref-269)
270. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6: [↑](#footnote-ref-270)
271. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 18-19: [↑](#footnote-ref-271)
272. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 7(բ): [↑](#footnote-ref-272)
273. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա53: [↑](#footnote-ref-273)
274. ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>: պարագրաֆ Ա37: [↑](#footnote-ref-274)
275. ԱՄՍ 500, պարագրաֆներ Ա8-Ա9: [↑](#footnote-ref-275)
276. ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>: պարագրաֆ 16: [↑](#footnote-ref-276)
277. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>: [↑](#footnote-ref-277)
278. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 31: [↑](#footnote-ref-278)
279. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24: [↑](#footnote-ref-279)
280. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31: [↑](#footnote-ref-280)
281. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 11. [↑](#footnote-ref-281)
282. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31: [↑](#footnote-ref-282)
283. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24: [↑](#footnote-ref-283)
284. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31: [↑](#footnote-ref-284)
285. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24: [↑](#footnote-ref-285)
286. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 35: [↑](#footnote-ref-286)
287. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 26-27: [↑](#footnote-ref-287)
288. ԱՄՍ 710, <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>>: [↑](#footnote-ref-288)
289. ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>: [↑](#footnote-ref-289)
290. ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> պարագրաֆներ 8 և 12: [↑](#footnote-ref-290)
291. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>: [↑](#footnote-ref-291)
292. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>: [↑](#footnote-ref-292)
293. 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: [↑](#footnote-ref-293)
294. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ՝ <<Այլ օրենսդրական և կանոնակարգող պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-294)
295. Կամ այլ տերմին, որը համապատասխանում է կոնկրետ իրավասության տարածքի օրենսդրական հիմունքների համատեքստում: [↑](#footnote-ref-295)
296. Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվությոններ, 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 ստանդարտների համաձայն, և այնպիսի…>> [↑](#footnote-ref-296)
297. 9-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>>: [↑](#footnote-ref-297)
298. Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված ունի նաև ներքին վերահսկողության արդյունավետույան 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 ընթացակարգեր>>: 9-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>>: [↑](#footnote-ref-298)
299. 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: [↑](#footnote-ref-299)
300. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ՝ <<Այլ օրենսդրական և կանոնակարգող պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-300)
301. Կամ այլ տերմին, որը համապատասխանում է կոնկրետ իրավասության տարածքի օրենսդրական հիմունքների համատեքստում: [↑](#footnote-ref-301)
302. Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվությոններ, 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 ստանդարտների համաձայն, և այնպիսի…>> [↑](#footnote-ref-302)
303. 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>>: [↑](#footnote-ref-303)
304. Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված պարտականություն ունի նաև կարծիք արտահայտելու ներքին վերահսկողության արդյունավետույան 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>>: [↑](#footnote-ref-304)
305. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 6(բ): [↑](#footnote-ref-305)
306. ԱՄՍ 330 <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 6 և 18: [↑](#footnote-ref-306)
307. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-307)
308. ԱՄՍ 500 <<Աուդիտորական ապացույցներ>>, պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-308)
309. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-309)
310. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 22-23 [↑](#footnote-ref-310)
311. ԱՄՍ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>>, պարագրաֆ Ա13 [↑](#footnote-ref-311)
312. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 7(բ) [↑](#footnote-ref-312)
313. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա19 [↑](#footnote-ref-313)
314. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-314)
315. ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>: [↑](#footnote-ref-315)
316. ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>>, պարագրաֆ 9: [↑](#footnote-ref-316)
317. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 17: [↑](#footnote-ref-317)
318. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>: [↑](#footnote-ref-318)
319. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-319)
320. Իրական արժեքի տարբեր սահմանումներ կարող են առկա լինել տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում: [↑](#footnote-ref-320)
321. ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-6 և 11-12: [↑](#footnote-ref-321)
322. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25: [↑](#footnote-ref-322)
323. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5: [↑](#footnote-ref-323)
324. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18: [↑](#footnote-ref-324)
325. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6: [↑](#footnote-ref-325)
326. Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ պահանջում են հաշվապահական հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքներում ներառել ճանաչման չափանիշին բավարարող հոդվածները: Ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումները կամ ծանոթագրությունների ներառումը չի ազատում տվյալ հոդվածների, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ճանաչման պահանջից: [↑](#footnote-ref-326)
327. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր տերմիններ` նկարագրելու համար նման կերպ որոշվող գնահատված գումարը: [↑](#footnote-ref-327)
328. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 16: [↑](#footnote-ref-328)
329. ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ,>> պարագրաֆ 32 բ.ii: [↑](#footnote-ref-329)
330. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 29: [↑](#footnote-ref-330)
331. ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>: [↑](#footnote-ref-331)
332. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6: [↑](#footnote-ref-332)
333. ԱՄՍ 560, <<Հետագա դեպքեր>>: [↑](#footnote-ref-333)
334. ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 6: [↑](#footnote-ref-334)
335. ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-335)
336. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-336)
337. ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆ 8 ե: [↑](#footnote-ref-337)
338. ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14: [↑](#footnote-ref-338)
339. ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործում>>: [↑](#footnote-ref-339)
340. ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>: [↑](#footnote-ref-340)
341. ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>: [↑](#footnote-ref-341)
342. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>: [↑](#footnote-ref-342)
343. ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>: [↑](#footnote-ref-343)
344. ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>: [↑](#footnote-ref-344)
345. ՀՀՄՍ 39, <<Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչում և չափում>>: [↑](#footnote-ref-345)
346. ԱՄՍ 315, «Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով» [↑](#footnote-ref-346)
347. ԱՄՍ 330, «Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ» [↑](#footnote-ref-347)
348. ԱՄՍ 240, «Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ» [↑](#footnote-ref-348)
349. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24 [↑](#footnote-ref-349)
350. ԱՄՍ 200, «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների», պարագրաֆ Ա52 [↑](#footnote-ref-350)
351. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-351)
352. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 5, ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-352)
353. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10, ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-353)
354. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-354)
355. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6 [↑](#footnote-ref-355)
356. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 32(գ) [↑](#footnote-ref-356)
357. ԱՄՍ 700, «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում», պարագրաֆներ 10-15 [↑](#footnote-ref-357)
358. ԱՄՍ 260, «Կառավարման իրավասություններով օժտված անձանց հետ տեղեկատվության փոխանակումը», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-358)
359. ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթերը», պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-359)
360. ԱՄՍ 200-ի պարագրաֆ 13(ա)-ում տրվում են ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության սկզբունքների սահմանումները: [↑](#footnote-ref-360)
361. ԱՄՍ 210, «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը», պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-361)
362. ԱՄՍ 700, պարագրաֆ Ա12 [↑](#footnote-ref-362)
363. ԱՄՍ 315-ի Ա26-րդ և Ա27-րդ պարագրաֆները նախատեսում են դրույթներ հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների բնույթի մասին: [↑](#footnote-ref-363)
364. ԱՄՍ 600, «Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)», պարագրաֆ 40(ե) [↑](#footnote-ref-364)
365. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա2 [↑](#footnote-ref-365)
366. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-366)
367. ԱՄՍ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում» [↑](#footnote-ref-367)
368. ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 31 և Ա4 [↑](#footnote-ref-368)
369. ԱՄՍ 240, հավելված 1 [↑](#footnote-ref-369)
370. ԱՄՍ 330-ով նախատեսվում են դրույթներ աուդիտորական հետագա 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: [↑](#footnote-ref-370)
371. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8(բ) [↑](#footnote-ref-371)
372. ԱՄՍ 500, «Աուդիտորական ապացույցներ», պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-372)
373. ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը», պարագրաֆ 11(ա): ԱՄՍ 450-ի պարագրաֆ Ա16-ով նախատեսվում են ուղղորդող դրույթներ խեղաթյուրման գնահատման վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող դեպքերի առնչությամբ: [↑](#footnote-ref-373)
374. ԱՄՍ 230-ի Ա8-րդ պարագրաֆով նախատեսվում են աուդիտի ընթացքում ի հայտ եկող նշանակալից հարցերի բնույթի վերաբերյալ լրացուցիչ այլ դրույթներ: [↑](#footnote-ref-374)
375. 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 (ՀՀՄՍ-ներում սահմանված որպես <<հաշվետու ժամանակա­շրջա­նի ավարտ>>) և ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար վավերացնելու ամսաթվի միջև [↑](#footnote-ref-375)
376. ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆ Ա38 [↑](#footnote-ref-376)
377. ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>> [↑](#footnote-ref-377)
378. Տես ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>> [↑](#footnote-ref-378)
379. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> [↑](#footnote-ref-379)
380. ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-380)
381. Տես ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>-ի 2-րդ պարագրաֆը [↑](#footnote-ref-381)
382. ԱՍ 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: [↑](#footnote-ref-382)
383. ԱՄՍ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> 23-րդ պարագրաֆ: [↑](#footnote-ref-383)
384. ՀՀՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*, պարագրաֆներ 25-26 [↑](#footnote-ref-384)
385. ԱՄՍ 200*, Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների,* պարագրաֆներ Ա51–Ա52 [↑](#footnote-ref-385)
386. ԱՄՍ 315 (վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով,* պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-386)
387. ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր,* պարագրաֆ 5(ա) [↑](#footnote-ref-387)
388. ԱՄՍ 705, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ* [↑](#footnote-ref-388)
389. ԱՄՍ 260, *Հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց հետ,* պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-389)
390. ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում* [↑](#footnote-ref-390)
391. ԱՄՍ 701, 15 և Ա41 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-391)
392. ՀՀՀՀՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*, 38-41-րդ պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-392)
393. ԱՄՍ 315 (վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-393)
394. ԱՄՍ 330, *Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին* [↑](#footnote-ref-394)
395. Օրինակ, ՀՀՄՍ 1-ով պահանջվում է որպես գնահատման ժամանակաշրջան վերցնել հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո նվազագույնը՝ սակայն չսահմանափակելով, 12 ամիս ժամանակաշրջանը։

     [↑](#footnote-ref-395)
396. ԱՄՍ 700, *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-396)
397. ԱՄՍ 706,*Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանքների պարբերություններ* [↑](#footnote-ref-397)
398. ԱՄՍ 706, պարագրաֆ Ա2 [↑](#footnote-ref-398)
399. ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-399)
400. ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ` խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)* [↑](#footnote-ref-400)
401. ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը* [↑](#footnote-ref-401)
402. *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-402)
403. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման լիազոր անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում [↑](#footnote-ref-403)
404. ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 33 և 38-րդ պարագրաֆներով պահանջվում է, որ բոլոր կազմակերպությունների աուդիտորի եզրակացությունում ներառվեն համապատասխան բացատրություններ անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ՝ նկարագրելու ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց համապատասխան պարտականությունները անընդհատության հիմունքի հետ կապված։ [↑](#footnote-ref-404)
405. *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-405)
406. Աուդիտի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման լիազոր անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-406)
407. ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 33 և 38-րդ պարագրաֆներով պահանջվում է, որ բոլոր կազմակերպությունների աուդիտորի եզրակացությունում ներառվեն համապատասխան բացատրություններ անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ՝ նկարագրելու ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց համապատասխան պարտականությունները անընդհատության հիմունքի հետ կապված։ [↑](#footnote-ref-407)
408. *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-408)
409. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման լիազոր անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-409)
410. ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 33 և 38-րդ պարագրաֆներով պահանջվում է, որ բոլոր կազմակերպությունների աուդիտորի եզրակացությունում ներառվեն համապատասխան բացատրություններ անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ՝ նկարագրելու ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց համապատասխան պարտականությունները անընդհատության հիմունքի հետ կապված։ [↑](#footnote-ref-410)
411. ԱՄՍ 500, «Աուդիտորական ապացույցներ», պարագրաֆ 5(գ): [↑](#footnote-ref-411)
412. ԱՄՍ 210, «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը» պարագրաֆ 6(բ)(i): [↑](#footnote-ref-412)
413. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(iii): [↑](#footnote-ref-413)
414. ԱՄՍ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում» [↑](#footnote-ref-414)
415. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ): [↑](#footnote-ref-415)
416. ԱՄՍ 450,«Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը» 5-րդ պարագրաֆ: [↑](#footnote-ref-416)
417. ԱՄՍ 260, «Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ», պարագրաֆ 16(գ)(ii). [↑](#footnote-ref-417)
418. ԱՄՍ 230, «Աուդիտի փաստաթղթավորումը», պարագրաֆներ 8(գ) և 10: [↑](#footnote-ref-418)
419. ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 9: [↑](#footnote-ref-419)
420. ԱՄՍ 570 «Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը» [↑](#footnote-ref-420)
421. Աուդիտորական եզրակացությունում մեկից ավելի ժամանակաշրջանների ներկայացման դեպքում աուդիտորը ճշգրտում է ամսաթիվն այնպես, որ գրությունը վերաբերի աուդիտորական եզրակացությունում ներառված բոլոր ժամանակաշրջաններին: [↑](#footnote-ref-421)
422. ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14 և 15: [↑](#footnote-ref-422)
423. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ Ա32: [↑](#footnote-ref-423)
424. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-424)
425. ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացության կարծիքի ձևափոխում>>: [↑](#footnote-ref-425)
426. ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>: [↑](#footnote-ref-426)
427. ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆներ 7-12 [↑](#footnote-ref-427)
428. ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>: [↑](#footnote-ref-428)
429. ԱՄՍ 315: [↑](#footnote-ref-429)
430. ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-430)
431. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 17: [↑](#footnote-ref-431)
432. ԱՄՍ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>: [↑](#footnote-ref-432)
433. ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> [↑](#footnote-ref-433)
434. ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 8-11, և պարագրաֆ Ա6: [↑](#footnote-ref-434)
435. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 27-29: [↑](#footnote-ref-435)
436. ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 20: [↑](#footnote-ref-436)
437. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-437)
438. ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ Ա17-Ա41: [↑](#footnote-ref-438)
439. ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>: [↑](#footnote-ref-439)
440. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 15, ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10: [↑](#footnote-ref-440)
441. Ինպես 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: [↑](#footnote-ref-441)
442. ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>>, պարագրաֆ 10-11: [↑](#footnote-ref-442)
443. ԴԱՄՍ 2400, <<Ֆինանսական Հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք>>: [↑](#footnote-ref-443)
444. ԴԱՄՍ 2410, <<Միջանկյալ Ֆինանսական Հաշվետվությունների դիտարկում` իրականացված անկախ աուդիտորի կողմից>>: [↑](#footnote-ref-444)
445. ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 40-42: [↑](#footnote-ref-445)
446. Ենթավերնագիր, <<Հաշվետվություն Համախմբված Ֆինանսական Հաշվետվությունների վերաբերյալ>> անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ, <<Հաշվետվություն այլ օրենսդրական պահանջների վերաբերյալ>> կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-446)
447. Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին: [↑](#footnote-ref-447)
448. 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…>> [↑](#footnote-ref-448)
449. 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:>> [↑](#footnote-ref-449)
450. 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 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:>> [↑](#footnote-ref-450)
451. ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>, պարագրաֆ 9: [↑](#footnote-ref-451)
452. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերում և գնահատում` կազմակերպության և դրա միջավայրի մասին ըմբռնամ միջոցով>>, 23 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-452)
453. ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, 8-11 պարագրաֆներ և Ա6 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-453)
454. ԱՄՍ 315, Ա101 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-454)
455. ԱՄՍ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողություն>>, Ա10, Ա20-Ա22 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-455)
456. ԱՄՍ 500 <<Աուդիտորական ապացույց>>, Ա34-Ա48 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-456)
457. <<Բաժնետեր>> և <<Ընկերություն>> հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ներկայացնեն հանրային ոլորտում կիրառվող համարժեք հասկացությունները: [↑](#footnote-ref-457)
458. Օրինակ` <<Աուդիտի մասնագետների բանիմացության պահանջներ>> Կրթության միջազգային ստանդարտ 8-ը կարող է օգտակար լինել: [↑](#footnote-ref-458)
459. ԱՄՍ 220, 14 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-459)
460. ԱՄՍ 300 << Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, 8(ե) պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-460)
461. ԱՄՍ 220, Ա21 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-461)
462. ԱՄՍ 500, 8 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-462)
463. ՈՎՄՍ 1 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>, 12(զ) պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-463)
464. ԱՄՍ 220, 2 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-464)
465. ՈՎՄՍ 1, 12(զ) պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-465)
466. ԱՄՍ 220, 4 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-466)
467. ԱՄՍ 540 <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>, 8, 13 և 15 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-467)
468. ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, 6(բ) պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-468)
469. ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում* [↑](#footnote-ref-469)
470. ԱՄՍ 705 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում* [↑](#footnote-ref-470)
471. ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքների շեշտադրում պարբերություններ և Այլ հանգամանքների պարբերություններ* [↑](#footnote-ref-471)
472. ԱՄՍ 800, *Հատուկ նկատառումներ․ հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ* [↑](#footnote-ref-472)
473. ԱՄՍ 805, *Հատուկ նկատառումներ*. *առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ* [↑](#footnote-ref-473)
474. ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները եվ աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների,* պարագրաֆ 13(ա) [↑](#footnote-ref-474)
475. 24-25 պարագրաֆներն անդրադառնում են այն արտահայտություններին, որոնք կիրառվում են չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների դեպքում, համապատասխանաբար: [↑](#footnote-ref-475)
476. ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները եվ աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների,* պարագրաֆ 13(զ)-ն ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների բովանդակությունը: [↑](#footnote-ref-476)
477. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-477)
478. 25-26 պարագրաֆներն անդրադառնում են այն արտահայտություններին, որոնք կիրառվում են չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների դեպքում, համապատասխանաբար։ [↑](#footnote-ref-478)
479. ԱՄՍ 330, *Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*, պարագրաֆ 26 [↑](#footnote-ref-479)
480. ԱՄՍ 450, *Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-480)
481. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը*, պարագրաֆներ 21-23 [↑](#footnote-ref-481)
482. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-482)
483. ԱՄՍ 320, *Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման ընթացքում*, պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-483)
484. ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ․ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ՝ բաղադրիչ հանդիսացող միավորի աուդիտորների աշխատանքը)* [↑](#footnote-ref-484)
485. ԱՄՍ 701, պարագրաֆներ 11-16 [↑](#footnote-ref-485)
486. ԱՄՍ 260, *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,* Հավելված 2 [↑](#footnote-ref-486)
487. ԱՄՍ 540, *Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի հավապահական հաշվառման գնահատումներ և կից բացահայտումներ*, պարագրաֆ 21 [↑](#footnote-ref-487)
488. Օրինակ, Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ներ) նշում են, որ ճշմարիտ ներկայացումը պահանջում է գործարքների, այլ դեպքերի և հանգամանքերի ազդեցության հավաստի ներկայացում՝ համաձայն ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի սահմանման և ճանաչման չափանիշների: [↑](#footnote-ref-488)
489. Տես՝ ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ա) [↑](#footnote-ref-489)
490. Օրինակ, ՖՀՄՍ-ները պահանջում են, որ կազմակերպությունը տրամադրի լրացուցիչ բացահայտումներ, երբ ՖՀՄՍ-ների որոշակի պահանջներին համապատասխանությունը բավարար չէ օգտագործողների համար՝ հասկանալու մասնավոր գործարքների, այլ դեպքերի և հանգամանքների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա (Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 1, Ֆինանսական Հաշվետվությունների Ներկայացում, պարագրաֆ 17(գ)): [↑](#footnote-ref-490)
491. ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ Ա2-Ա3 [↑](#footnote-ref-491)
492. ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում*, պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-492)
493. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-493)
494. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-494)
495. ԱՄՍ 600, պարագրաֆ Ա37 [↑](#footnote-ref-495)
496. ԱՄՍ 600, պարագրաֆներ 19-20 [↑](#footnote-ref-496)
497. ԱՄՍ 210, պարագրաֆներ 9 և 21 [↑](#footnote-ref-497)
498. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-498)
499. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ Ա23(ա) [↑](#footnote-ref-499)
500. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ժ) [↑](#footnote-ref-500)
501. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(i)–(ii) [↑](#footnote-ref-501)
502. ԱՄՍ 315(վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակեպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով*, պարագրաֆ 4(գ) [↑](#footnote-ref-502)
503. ՈՎՄՍ 1 *Որակի հսկողություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, դիտարկում և այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների նկատմամբ,* պարագրաֆ 32 [↑](#footnote-ref-503)
504. ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 10-17 [↑](#footnote-ref-504)
505. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա55 [↑](#footnote-ref-505)
506. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 21 [↑](#footnote-ref-506)
507. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա56 [↑](#footnote-ref-507)
508. ԱՄՍ 720 (վերանայված*), Աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ։* [↑](#footnote-ref-508)
509. « Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-509)
510. Սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք կիրառելի են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտում։ [↑](#footnote-ref-510)
511. Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք․․․․»։ [↑](#footnote-ref-511)
512. Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև արտահայտելու կարծիք կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին։ [↑](#footnote-ref-512)
513. « Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-513)
514. Կամ այլ տերմիններով, որոնք կիրառելի են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտում։ [↑](#footnote-ref-514)
515. Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք»։ [↑](#footnote-ref-515)
516. Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև արտահայտելու կարծիք կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին։ [↑](#footnote-ref-516)
517. Կոնկրետ իարվահամակարգին հատուկ պատասխանատու այլ անձինք, եթե նպատակահարմար է։ [↑](#footnote-ref-517)
518. Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք․․․․»։ [↑](#footnote-ref-518)
519. Կոնկրետ իրավահամակարգին հատուկ պատասխանատու այլ անձինք, եթե նպատակահարմար է։ [↑](#footnote-ref-519)
520. Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք․․․․»։ [↑](#footnote-ref-520)
521. Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու համար։ [↑](#footnote-ref-521)
522. ԱՄՍ 705 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում* [↑](#footnote-ref-522)
523. ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*, 22-23-րդ պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-523)
524. ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում* , 30-31-րդ պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-524)
525. ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 29 [↑](#footnote-ref-525)
526. ԱՄՍ 315 (վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով* [↑](#footnote-ref-526)
527. ԱՄՍ 230, *Աուդիտի փաստաթղթավորումը*, 8-11-րդ պարագրաֆներ և Ա6 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-527)
528. Առաջարկվող ԱՄՍ 260 (վերանայված), *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ* [↑](#footnote-ref-528)
529. ԱՄՍ 320*, էականությունը աուդիտի պլանավորման եվ իրականացման գործընթացում* [↑](#footnote-ref-529)
530. ԱՄՍ 700 (վերանայված), 5-10-րդ պարագրաֆներ և Ա1-Ա10 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-530)
531. Տես՝ ԱՄՍ 705 (վերանայված) պարագրաֆ Ա7 [↑](#footnote-ref-531)
532. ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-532)
533. ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանագամանք» պարբերություններ* [↑](#footnote-ref-533)
534. Տես ԱՄՍ 706 (վերանայված), 8(բ) և 10(բ) պարագրաֆները [↑](#footnote-ref-534)
535. Տես ԱՄՍ 706 (վերանայված), Ա1-Ա3 պարագրաֆները [↑](#footnote-ref-535)
536. Տես ԱՄՍ 710, *Համադրելի տեղեկատվություն․համապատասխան տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ* [↑](#footnote-ref-536)
537. ԱՄՍ 330, *Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիկսերին*, պարագրաֆ 7(բ) [↑](#footnote-ref-537)
538. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա19 [↑](#footnote-ref-538)
539. ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 16(բ) և պարագրաֆ Ա21 [↑](#footnote-ref-539)
540. ԱՄՍ 550, *Կապակցված կողմեր*, պարագրաֆ Ա42 [↑](#footnote-ref-540)
541. ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ․ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը),* պարագրաֆ 49 (դ) [↑](#footnote-ref-541)
542. ԱՄՍ 220, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողությունը,* պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-542)
543. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 19 [↑](#footnote-ref-543)
544. ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-544)
545. ԱՄՍ 240, *Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվություների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ,* պարագրաֆներ 26-27-րդ [↑](#footnote-ref-545)
546. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-546)
547. ԱՄՍ 315 (վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-547)
548. ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 16 (ա) [↑](#footnote-ref-548)
549. ԱՄՍ 540, *Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի գնահատումների և կից բացահայտումների աուդիտ* պարագրաֆներ*,* 10-11-րդ [↑](#footnote-ref-549)
550. ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆներ16 (ա) և 16 (գ) և Ա22 և Հավելված2-ը։ [↑](#footnote-ref-550)
551. ԱՄՍ 720, *Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվություն* [↑](#footnote-ref-551)
552. ԱՄՍ 570 (վերանայված), պարագրաֆ Ա3 [↑](#footnote-ref-552)
553. ԱՄՍ 620,*Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը* [↑](#footnote-ref-553)
554. ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 21 [↑](#footnote-ref-554)
555. ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում* [↑](#footnote-ref-555)
556. ԱՄՍ 260 (վերանայված), *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,* պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-556)
557. 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։ [↑](#footnote-ref-557)
558. ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում* պարագրաֆներ*,* 11-13-րդ [↑](#footnote-ref-558)
559. ԱՄՍ 720, *Աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ*, պարագրաֆ Ա54 [↑](#footnote-ref-559)
560. ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-560)
561. ԱՄՍ 450, *Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-561)
562. ԱՄՍ 706 (վերանայված*), Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանքներ* պարբերությունները, պարագրաֆ Ա10 [↑](#footnote-ref-562)
563. ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-563)
564. ԱՄՍ 510, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-564)
565. ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք* [↑](#footnote-ref-565)
566. ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)* [↑](#footnote-ref-566)
567. ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը* [↑](#footnote-ref-567)
568. *« Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-568)
569. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-569)
570. *« Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-570)
571. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-571)
572. *« Եզրակացությունհամախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-572)
573. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-573)
574. *« Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-574)
575. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-575)
576. *« Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-576)
577. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-577)
578. ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում* [↑](#footnote-ref-578)
579. ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք* [↑](#footnote-ref-579)
580. ԱՄՍ 720 (վերանայված), *Աուդիտորի պատասխանատվությունն այլ տեղեկատվության նկատմամբ* [↑](#footnote-ref-580)
581. ԱՄՍ 705, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում* [↑](#footnote-ref-581)
582. ԱՄՍ 260, *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանցհետ, պարագրաֆ 16* [↑](#footnote-ref-582)
583. ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 12(բ) և պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-583)
584. ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-584)
585. ԱՄՍ 570 (վերանայված), պարագրաֆներ 22-23 [↑](#footnote-ref-585)
586. ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-586)
587. ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 13 (բ)(ii) [↑](#footnote-ref-587)
588. ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում,* պարագրաֆներ 43-44 [↑](#footnote-ref-588)
589. Օրինակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 210-ով՝ *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում*, պարագրաֆ 19 և ԱՄՍ 800-ով, *Հատուկ նկատառումներ - Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ* [↑](#footnote-ref-589)
590. ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)* [↑](#footnote-ref-590)
591. *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-591)
592. Ինչպես նշվում է Ա16 պարագրաֆում, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը կարող է ներկայացվել կամ ուղղակիորեն *Առանցքային աուդիտորական հարցեր* բաժնից անմիջապես առաջ, կամ անմիջապես հետո՝ հիմնվելով աուդիտորի դատողության վրա՝ հաշվի առնելով *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունում ներառված տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունը։ [↑](#footnote-ref-592)
593. Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմիննեը կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-593)
594. *«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ*» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «*Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ»* երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-594)
595. Աուդիտորի եզրակացությանայս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք*տերմինները կարող են փոխարինվել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում։ [↑](#footnote-ref-595)
596. ԱՄՍ 510 <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ:>> [↑](#footnote-ref-596)
597. ԱՄՍ 560 <<Հետագա դեպքեր>>, 14-17 պարբերություններ [↑](#footnote-ref-597)
598. ԱՄՍ 580 <<Գրավոր հավաստումներ>>, 14 պարբերություն [↑](#footnote-ref-598)
599. ԱՄՍ 510, 6 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-599)
600. ԱՄՍ 706 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, 8 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-600)
601. ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, 13 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-601)
602. ԱՄՍ 510, 6 պարագրաֆ [↑](#footnote-ref-602)
603. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների մասին եզրակացություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ <<Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-603)
604. Կամ այլ տերմին, որը համապատասխան է կոնկրետ իրավական դաշտի իրավական շրջանակների ենթատեքստում: [↑](#footnote-ref-604)
605. Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է կազմել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է ընթերցվել հետևյալ կերպ. <<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվություններ այնպես կազմելու համար, որ դրանք տան ճշմարիտ և իրական պատկերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, ինչպես նաև այնպիսի…>> [↑](#footnote-ref-605)
606. Էջատակի ծանոթագրություն 10-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես. <<Այդ ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ թե կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով:>> [↑](#footnote-ref-606)
607. Այն պարագայում, երբ աուդիտորը նաև պատասխանատվություն է ստանձնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ մեկտեղ կարծիք արտահայտել ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը պետք է շարադրվի հետևյալ կերպ. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու նպատակով>> Էջատակի ծանոթագրություն 10-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, համար:>> [↑](#footnote-ref-607)
608. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների մասին եզրակացություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ <<Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-608)
609. Կամ այլ տերմին, որը համապատասխան է կոնկրետ իրավական դաշտի իրավական շրջանակների ենթատեքստում: [↑](#footnote-ref-609)
610. Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է կազմել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է ընթերցվել հետևյալ կերպ. <<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվություններ այնպես կազմելու համար, որ դրանք տան ճշմարիտ և իրական պատկերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, ինչպես նաև այնպիսի…>> [↑](#footnote-ref-610)
611. Էջատակի ծանոթագրություն 15-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես.<<Այդ ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ թե կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով:>> [↑](#footnote-ref-611)
612. Այն պարագայում, երբ աուդիտորը նաև պատասխանատվություն է ստանձնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ մեկտեղ կարծիք արտահայտել ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը պետք է շարադրվի հետևյալ կերպ. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու նպատակով:>> Էջատակի ծանոթագրություն 15-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, համար:>> [↑](#footnote-ref-612)
613. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների մասին եզրակացություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ <<Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-613)
614. Կամ այլ տերմին, որը համապատասխան է կոնկրետ իրավական դաշտի իրավական շրջանակների ենթատեքստում: [↑](#footnote-ref-614)
615. Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է կազմել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է ընթերցվել հետևյալ կերպ. <<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվություններ այնպես կազմելու համար, որ դրանք տան ճշմարիտ և իրական պատկերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, ինչպես նաև այնպիսի…>> [↑](#footnote-ref-615)
616. Էջատակի ծանոթագրություն 20-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես.<<Այդ ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ թե կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով:>> [↑](#footnote-ref-616)
617. Այն պարագայում, երբ աուդիտորը նաև պատասխանատվություն է ստանձնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ մեկտեղ կարծիք արտահայտել ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ, այսդ նախադասությունը պետք է շարադրվի հետևյալ կերպ. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու նպատակով:>> Էջատակի ծանոթագրություն 20-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, համար:>> [↑](#footnote-ref-617)
618. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների մասին եզրակացություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ <<Այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ եզրակացություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-618)
619. Կամ այլ տերմին, որը համապատասխան է կոնկրետ իրավական դաշտի իրավական շրջանակների ենթատեքստում: [↑](#footnote-ref-619)
620. Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է կազմել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է ընթերցվել հետևյալ կերպ. <<Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվություններ այնպես կազմելու համար, որ դրանք տան ճշմարիտ և իրական պատկերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան, ինչպես նաև այնպիսի…>> [↑](#footnote-ref-620)
621. Էջատակի ծանոթագրություն 25-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես. <<Այդ ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, սակայն ոչ թե կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով:>> [↑](#footnote-ref-621)
622. Այն պարագայում, երբ աուդիտորը նաև պատասխանատվություն է ստանձնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ մեկտեղ կարծիք արտահայտել ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը պետք է շարադրվի հետևյալ կերպ. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու և արժանահավատորեն ներկայացնելու համար անհարժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու նպատակով:>> Էջատակի ծանոթագրություն 25-ի դեպքում դա կարող է ընթեցվել որպես. <<Այս ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորն ուսումնասիրում է կազմակերպության` ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողության համակարգը` տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր ընտրելու, համար:>> [↑](#footnote-ref-622)
623. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 2: [↑](#footnote-ref-623)
624. ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> [↑](#footnote-ref-624)
625. ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13: [↑](#footnote-ref-625)
626. ԱՄՍ 706 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-626)
627. ԱՄՍ 560 <<Հետագա դեպքեր>>, 10-17 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-627)
628. ԱՄՍ 805 <<Հատուկ նկատառումներ - առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-628)
629. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, ստանդարտ, պարագրաֆ 13 (ա): [↑](#footnote-ref-629)
630. ԱՄՍ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> ստանդարտը, պարագրաֆ 6(ա): [↑](#footnote-ref-630)
631. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 18: [↑](#footnote-ref-631)
632. ԱՄՍ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-632)
633. ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-633)
634. ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-634)
635. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-635)
636. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18. [↑](#footnote-ref-636)
637. ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ 14, 18 և 22-23: [↑](#footnote-ref-637)
638. ԱՄՍ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացքում>> ստանդարտ, պարագրաֆ 2. [↑](#footnote-ref-638)
639. ԱՄՍ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-639)
640. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-640)
641. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-641)
642. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-642)
643. Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ընկերության ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա այդ պարագրաֆը կարող է ընթերցվել հետևյալ կերպ. <<Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ընկերության ճշմարիտ և իրական պատկերը` Զ կարգավորող նորմի Ֆ Բաժնի ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն, ինչպես նաև…..>> [↑](#footnote-ref-643)
644. 16-րդ ծանուցման դեպքում, այդ հատվածը կարղ է ընթերցվել հետևյալ կերպ. <<Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր աուդիտի ընթացակարգերը կազմելու այնպես, որ տեղին լինեն տվյալ պայմաններում, սակայն ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով>>: [↑](#footnote-ref-644)
645. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ միասին արտահայտել նաև իր կարծիքը ներքին վերահսկողության արդյունավետության մասին, ապա այդ նախադասությունը կշարադրվեր հետևյալ կերպ. <<Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ իրականացման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի ընթացակարգերը կազմելու այնպես, որոնք տեղին կլինեն տվյալ պայմաններում>>: 16-րդ ծանուցման դեպքում, նշվածը կարող է ընթերցվել. <<Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը, որոնք տալիս են ընկերության ճշմարիտ և իրական պատկերը` աուդիտի ընթացակարգերը կազմելու այնպես, որ տեղին լինեն տվյալ պայմաններում>>: [↑](#footnote-ref-645)
646. ԱՄՍ 800 <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-646)
647. ԱՄՍ 600 <<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-647)
648. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, ստանդարտ, պարագրաֆ 18: [↑](#footnote-ref-648)
649. ԱՄՍ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> ստանդարտը, պարագրաֆ 6(ա): [↑](#footnote-ref-649)
650. ԱՄՍ 210 ստանդարտ, պարագրաֆ 10(ե): [↑](#footnote-ref-650)
651. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆ 2: [↑](#footnote-ref-651)
652. ԱՄՍ 200 ստանդարտի պարագրաֆ 13-ի (զ) կետը բացատրում է, որ <<Ֆինանսական հաշվետվություններ>> տերմինը սովորաբար վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին, ինչպես որոշված է ֆինանսական կիրառելի հիմունքի պահանջների համաձայն: [↑](#footnote-ref-652)
653. ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-653)
654. ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> ստանդարտ, պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-654)
655. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆ 13 (է): [↑](#footnote-ref-655)
656. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆ 13 (զ): [↑](#footnote-ref-656)
657. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆ 2: [↑](#footnote-ref-657)
658. ԵԱՄՍ 3000 <<Ողջամիտ առաջադրանքներ ի լրումն սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-658)
659. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆներ 14, 18 և 22-23: [↑](#footnote-ref-659)
660. ԱՄՍ 570 <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-660)
661. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆ 8: [↑](#footnote-ref-661)
662. ԱՄՍ 700 ստանդարտ, պարագրաֆներ 35-36: [↑](#footnote-ref-662)
663. ԱՄՍ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը` ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-663)
664. ԱՄՍ 550, <<Կապակցված կողմեր>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-664)
665. ԱՄՍ 200 ստանդարտ, պարագրաֆ 2: [↑](#footnote-ref-665)
666. ԱՄՍ 700 ստանդարտ, պարագրաֆ 13 (ե): [↑](#footnote-ref-666)
667. ԱՄՍ 706 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>> ստանդարտ, պարագրաֆ 6: [↑](#footnote-ref-667)
668. ԱՄՍ 510 <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ>> ստանդարտ, պարագրաֆ Ա8 և ԱՄՍ 705 ստանդարտ, պարագրաֆ Ա16: [↑](#footnote-ref-668)
669. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-669)
670. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի հետ միասին արտահայտել նաև իր կարծիքը ներքին վերահսկողության արդյունավետության մասին, ապա այդ նախադասությունը կշարադրվեր հետևյալ կերպ. <<Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման նկատմամբ ներքին վերահսկողությունը` աուդիտի ընթացակարգերը կազմելու այնպես, որոնք տեղին կլինեն տվյալ պայմաններում>>: [↑](#footnote-ref-670)
671. ԱՄՍ 800 ստանդարտը պարունակում է հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ձևի և բովանդակության վերաբերյալ պահանջներ և ցուցումներ/ուղեցույց: [↑](#footnote-ref-671)
672. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-672)
673. ԱՄՍ 800 ստանդարտը պարունակում է հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ձևի և բովանդակության վերաբերյալ պահանջներ և ցուցումներ/ուղեցույց: [↑](#footnote-ref-673)
674. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-674)
675. ԱՄՍ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, ստանդարտ, պարագրաֆ 13 (զ) կետը սահմանում է <<ֆինանսական հաշվետվություններ>> տերմինը: [↑](#footnote-ref-675)
676. ԱՄՍ 210 ստանդարտ, պարագրաֆ 13(զ): [↑](#footnote-ref-676)
677. ԱՄՍ 560 <<Հետագա դեպքեր >> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-677)
678. Պարագրաֆներ 17-18, վերաբերում են այն պայմաններին, երբ աուդիտորական ստուգում անցած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական զեկույցը ձևափոխվել է, նշված պարագրաֆներով պահանջվում են լրացուցիչ տարրեր` ի լրումն սույն պարագրաֆում նշված տարրերի: [↑](#footnote-ref-678)
679. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-679)
680. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-680)
681. ԱՄՍ 710 <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-681)
682. ԱՄՍ 210 <<Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> ստանդարտը, պարագրաֆներ Ա3 և Ա8-Ա9: [↑](#footnote-ref-682)
683. ԱՄՍ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> ստանդարտ, պարագրաֆներ 46-47: [↑](#footnote-ref-683)
684. ԱՄՍ 720 <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>> ստանդարտ: [↑](#footnote-ref-684)
685. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-685)
686. Երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթիվն ավելի ուշ է քան աուդիտորական ստուգում անցած այն ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, հետևյալ նախադասությունն ավելանում է սույն պարագրաֆին. <<Այդ ֆինանսական հաշվետվությունները և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր զեկույցին հաջորդող ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետևանքները>>: [↑](#footnote-ref-686)
687. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-687)
688. Երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթիվն ավելի ուշ է քան աուդիտորական ստուգում անցած այն ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, հետևյալ նախադասությունն ավելանում է սույն պարագրաֆին. <<Այդ ֆինանսական հաշվետվությունները և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր զեկույցին հաջորդող ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետևանքները>>: [↑](#footnote-ref-688)
689. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-689)
690. Երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթիվն ավելի ուշ է քան աուդիտորական ստուգում անցած այն ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, հետևյալ նախադասությունն ավելանում է սույն պարագրաֆին. <<Այդ ֆինանսական հաշվետվությունները և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր զեկույցին հաջորդող ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետևանքները>>: [↑](#footnote-ref-690)
691. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-691)
692. Երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակման ամսաթիվն ավելի ուշ է քան աուդիտորական ստուգում անցած այն ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, հետևյալ նախադասությունն ավելանում է սույն պարագրաֆին. <<Այդ ֆինանսական հաշվետվությունները և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր զեկույցին հաջորդող ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետևանքները>>: [↑](#footnote-ref-692)
693. Կամ այլ տերմին, որը տեղին է առանձին իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-693)